

المحاسبة الضريبية

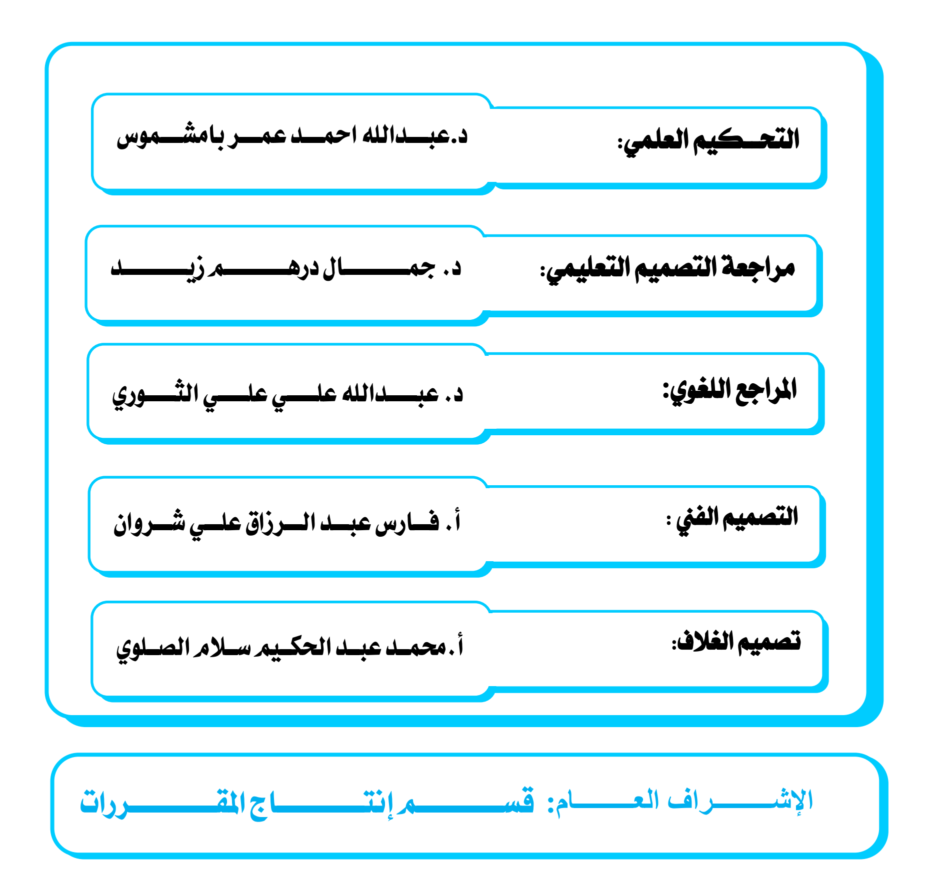
وفق أحكام القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل

وفق أحكام القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته

أ.د.محمد علي الربيدي **د.محمد سعيد الحاج**

صنعاء

1434هـ / 2013م



التحكيم العلمي: د.عبدالله احمد عمر بامشموس

مراجعة التصميم التعليمي: د. جمال درهم زيد

المراجع اللغوي: د. عبدالله علي علي الثوري

التصميم الفني: أ. فارس عبد الرزاق علي شروان

تصميم الغلاف: أ.محمد عبد الحكيم سلام الصلوي

الإشراف العام: قسم إنتاج المقررات

الطبعة الأولى 1435م ـ 2014م

يطلب هذا الكتاب مباشرة من مركز جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي

Web Site: ust.edu/Centers/ubc

Email: ubc@ust.edu

رقم الإيداع (ـ 2012م)

مقدمة المقرر:

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على رسوله الأمين، وبعد:

عزيزي الدارس، تعتبر الإيرادات الضريبية بنوعيها المباشر(الضرائب على الدخل) وغير المباشر(الضريبة العامة على المبيعات)، من العناصر الرئيسة للموازنة العامة للدولة في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، وكما تُسهم هذه الإيرادات في تمويل خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية لهذه الدول، ومن منطلق هذه الأهمية، فإن جامعة العلوم والتكنولوجيا- كلية التعليم المفتوح والتعلم عن بعد، كلفتنا بإعداد مقرر للمحاسبة الضريبية-الجزء الأول وفقاً لأحكام قانون الضرائب رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل،ووفقاً لأحكام القانون رقم(19) لسنة 2001م وتعديلاته بشأن الضريبة العامة على المبيعات.

وتتحدد منهجية هذا المقرر في الجمع بين عرض، وشرح، وتفسير، ونقد مواد القانونين رقم (17) لسنة 2010م، ورقم(19) لسنة 2001م، والجوانب العملية لهما من خلال إعداد الإقرار الضريبي، وتعديله بما يتفق مع أحكام هذين القانونين، والهدف من ذلك هو تنمية المهارات الضريبية لدى كلٍ من طلاب الجامعات، ومأموري الضرائب، والمحاسبين.



الأهداف العامة للمقرر

عزيزي الدارس، بعد الانتهاء من دراسة هذا المقرر، يُنتظر منك أن تكون قادراً على:

- معرفة التطور التاريخي للضرائب، ومعرفة مدلول الضريبة،والرسم، والثمن، والزكاة وتحديد أوجه الاتفاق والاختلاف بين هذه التعريفات المختلفة.
- معرفة النظام الضريبي، واستنتاج أهداف الضرائب، والاطلاع على قواعد الضريبة، والتمييز بين أنواع الضرائب المختلفة وفقاً لأسس متعارف عليها، ودراسة مقومات النظام الضريبي، وتتبع الاجراءات الضريبية المختلفة بدءاً من حصر المكلفين، وانتهاءاً بسداد الضريبة المستحقة على المكلفين.
- الاطلاع على المشاكل الضريبية المتمثلة في التهرب الضريبي، والازدواج الضريبي، ومشكلات القياس في ضرائب الدخل.
- تتبع مراحل تطور النظام الضريبي في اليمن.
- اكتساب المهارات في احتساب وعاء ضريبة المرتبات والأجور وتحديد ضريبة المرتبات والأجور المستحقة على الموظفين وفقاً لأحكام قانون الضرائب رقم(17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل.
- اكتساب المهارات في احتساب ضريبة ريع العقار، والضريبة على انتقال ملكية العقار، وفقاً لأحكام قانون الضرائب رقم(17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل.
- معرفة أسس التحاسب الضريبي للضريبة العامة على المبيعات وفقاً لأحكام قانون الضرائب رقم(19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته.

و لتحقيق ما تقدم -عزيزي الدارس- فإن هذا المقرر" المحاسبة الضريبية -الجزء الأول-" يحتوي على ثماني وحدات، تتناول الوحدة الأولى مدخل للضريبة والنظام الضريبي. وتتعلق الوحدة الثانية بالضريبة على المرتبات والأجور. بينما تناقش الوحدة الثالثة الضريبة على العقارات بنوعيها: ضريبة ريع العقار، والضريبة على نقل ملكية العقار، وذلك وفقاً لقانون الضرائب رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل.

وفيما يتعلق بالضريبة العامة على المبيعات،وفق أحكام القانون رقم(19) لسنة 2001م وتعديلاته، فإن هذا المقرر يحتوي على بقية وحدات هذا الكتاب. وتشمل الوحدة الرابعة " مدخل للضريبة العامة على المبيعات". بينما تناقش الوحدة الخامسة نطاق فرض الضريبة العامة على المبيعات والواقعة المنشئة لها وإجراءات التسجيل لأغراضها والإعفاءات المقررة منها.وأما الوحدة السادسة فتتناول تحديد وعاء الضريبة العامة على المبيعات، وتختص الوحدة السابعة بالأحكام القانونية

المتعلقة بإصدار الفواتير الضريبية، ومسك السجلات والدفاتر المحاسبية من جانب المكلفين بالضريبة، وأما الوحدة الثامنة والأخيرة فتتناول مفهوم خصم الضريبة، والحالات المختلفة التي يجوز فيها خصم الضريبة التي سبق دفعها على المدخلات، وشروط خصم ضرائب المدخلات.

وتحتوي كل وحدة على مجموعة من أسئلة التقويم الذاتي، والتمارين التي تساعد على تدريب الطالب وقياس مدى تحصيله واستيعابه للمادة العلمية.

ونسأل الله القدير أن نكون بهذا الجهد المتواضع قد وفرنا للمكتبة اليمنية مرجعاً علمياً وعملياً للتحاسب الضريبي وفقاً لقانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م، وقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم(19) لسنة 2001م وتعديلاته، ليكونا عوناً للمختصين في الإدارة الضريبية، والمكلفين بها، وطلبة الجامعات، والباحثين وغيرهم من المعنيين بموضوع الإيرادات الضريبية.



والله ولي الهداية والتوفيق،،

صنعاء في 2012/9/1م

المؤلفان

فهرس الوحدات



وقل رب
زدني علماً
جامعة العلوم والتكنولوجيا



مدخل إلى النظام الضريبي والمحاسبة الضريبية


UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
١٩٩٤م
١٤١٤هـ
وقل رب
زدني علماً
جامعة العلوم والتكنولوجيا

محـتويات الوحدة

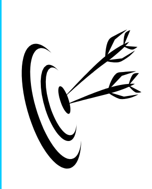
1. المقدمة:

1-1 التمهيد:

مرحباً بك -عزيزي الدارس- في الوحدة الأولى من مقرر المحاسبة الضريبية-الجزء الأول، والتي هي بعنوان "مدخل إلى النظام الضريبي والمحاسبة الضريبية"، حيث تناولنا فيها ثمانية مواضيع؛ من خلالها سيتم التعرف على الضريبة وخصائصها، كذلك المحاسبة الضريبية وعلاقتها بالقانون(العام والخاص)،أضف إلى ذلك التطور التأريخي للضرائب، وارتباطهابمراحل تطور ظهور الدولة، بالإضافة إلى التعرف على أوجه الاتفاق والاختلاف بين كلً من الضريبة والرسم والثمن والزكاة، مع تناولنا لأهم المشاكل المرتبطة بالضريبة.

وضمن هذه الوحدة -عزيزي الدارس- أوردنا لك مجموعة من أسئلة التقويم الذاتي، آملين منك أن تحرص على البحث عن إجاباتها ضمن مفردات الوحدة، مع نصحك بعدم التسرع في الإجابة عليها إلى بعد دراسة الوحدة، وذلك بهدف تحديد مستوى استيعابك لها.

2.1. أهداف الوحدة:



عزيزي الدارس، بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على:

- تعريف الضريبة وخصائصها.
- تعريف الرسم والثمن والزكاة مع التعريف بشروطها وأنواعها ومصارفها وأوجه الاتفاق والاختلاف بين الضريبة و كلا منها.
- تحديد أهداف الضرائب والقواعد الأساسية التي تحكم الضريبة.
- التمييز بين أنواع الضرائب المختلفة.
- تحديد الاجراءات الضريبية.
- تحديد المشاكل المرتبطة بالضريبة(الازدواج والتهرب الضريبي).
- تحديد التطور التأريخي للضرائب وعلاقته بمراحل تطور الدولة.
- تعريف المحاسبة الضريبية وعلاقتها بالقانون(العام والخاص).

3.1. أقسام الوحدة:

عزيزي الدارس، تتكون هذه الوحدة من الأقسام الرئيسة الآتية:

القسم الأول: مدخل للضرائب.

القسم الثاني: الإطار العام للنظام الضريبي.

القسم الثالث: المشاكل المرتبطة بالضريبة.

القسم الرابع: النظام الضريبي اليمني.

القسم الخامس: تعريف المحاسبة الضريبية وعلاقتها بالقانونين الضريبية.

4.1. القراءات المساعدة:



عزيزي الدارس، يمكنك الرجوع إلى الكتب المتصلة بموضوعات هذه الوحدة وهي:

1-أبو حشيش، خليل عواد: المحاسبة الضريبية. عمان، الأردن: إثراء للنشر والتوزيع، 2010م، ص 17-22.

2-الربيدي، محمد علي:المحاسبة الضريبية وفقاً لأحكام القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل، صنعاء: مركز الأمين، 2010م، ص17-81.

3-العدي، إبراهيم، الخطيب خالد، المحاسبة الضريبية. دمشق، منشورات، جامعة دمشق، 1996، ص، 5-11.

4-القرضاوي، يوسف. فقه الزكاة : دراسة مقارنة لأحكامها وفلسفتها في ضوء القرآن الكريم والسنة.بيروت: مؤسسة الرسالة 1986م.

5-المنيف، عبد الله بن علي، الحميد، عبد الرحمن بن إبراهيم، عبد السلام، محمود، المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية – من الناحية النظرية والتطبيق العملي في المملكة العربية السعودية، الرياض، جامعة الملك سعود، 1989مص5-7، ص 72.

6-حسين، أحمد حسين علي، محاسبة الزكاة، الاسكندرية، 1999، ص 7-49.

7-نعوش، صباح،الضرائب في الدول العربية، بيروت : المركز الثقافي العربي، 1987م، ص8.

2: مدخل للضرائب:

2-1.التطور التأريخي للضرائب:

عزيزي الدارس، يمكن ربط التطور التأريخي للضرائب بتطور أهداف الدولة ودورها في المجتمع، حيث يمكن القول بأن هناك علاقة بين الهيكل الضريبي للدولة ونظامها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، ومن هذا المنطلق يمكن حصر التطور التأريخي للضرائب في ثلاث مراحل أساسية هي:

أ- المرحلة الأولى (التقليدية البدائية):

أطلق على هذه المرحلة ما قبل نشوء الدولة والتي كانت ممثلة في القبيلة أو العشيرة، وفي ظل هذه المرحلة لم تكن هناك حاجة إلى الضريبة لعدم وجود مبررات لها سوى الاشتراك في الدفاع عن القبيلة عند تعرضها للأخطار. عندئذ كان على كل شخص قادر أن يقدم طواعية لزعيم أو شيخ القبيلة ما يستطيع أن يقدمه من هبات سواء كانت عينية أو نقدية، ويوجه شيخ القبيلة هذه المتحصلات في رد الاعتداء على القبيلة والمحافظة عليها.

ب- المرحلة الثانية (التقليدية المتطورة):

تميزت هذه المرحلة بظهور الدولة بدلاً عن القبيلة، وكان هدف الدولة في هذه المرحلة ينحصر في حفظ الأمن والنظام داخلياً وحمايتها من الاعتداءات الخارجية، مع منح الأفراد حرية ممارسة أي نوع من الأنشطة الاقتصادية.

ولا تستطيع الدولة القيام بالأمن والنظام والحماية من الاعتداءات بدون موارد مالية تمكنها من أداء هذه المهمات المنوطة بها. لهذا فقد لجأت الدولة إلى فرض ضرائب وإن كانت بشكل بدائي مثل الضرائب على الأراضي والمواشي والإنتاج الزراعي، ويتضح أن الهدف من الضرائب في هذه الفترة هو الحصول على موارد مالية مع عدم أخذ آثار الضرائب الأخرى في الاعتبار.

ج.المرحلة الثالثة (المرحلة التالية لظهور الدولة):

تطور دور الدولة فأصبحت بجانب تطبيق الأمن والنظام داخلياً والحماية من الاعتداءات الخارجية مسئولة عن تحقيق الرفاهية لأكبر عدد من أفراد المجتمع، لذلك لجأت الدولة إلى فرض الضرائب لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية بالإضافة إلى الحصول على الموارد المالية.



أسئلة التقويم الذاتي

ربط التطور التأريخي للضرائب بتطور أهداف الدولة ودورها في المجتمع". أكتب تعليقك على هذه العبارة.

2-2 تعريف الضريبة والرسم والثمن:

عزيزي الدارس، **يمكن تعريف الضريبة بأنها**:"مبلغ نقدي تحصل عليه الدولة جبراً من المكلفين تبعاً لمقدرتهم على الدفع بدون مقابل مباشر لتحقيق ما تصبو إليه الدولة من أهداف اقتصادية واجتماعية ومالية".

يتضح من التعريف السابق أن للضريبة الخصائص الآتية :

أ-**أن الضريبة مبلغ نقدي**: تُجبى الضرائب في صورة نقدية تمشياً مع اتجاه استخدام النقود كوسيط للتعامل ومقياس لتحديد الأسعار والجهود، بينما كانت الضريبة تُجبى عيناً تمشياً مع استخدام المقايضة كأسلوب لتبادل السلع والخدمات.

ب-**تدفع الضريبة جبراً**: ويقصد بذلك أن المكلف ليس حراً بدفع الضريبة إلى الدولة وإنما هو مرغم ولكن وفق أحكام القانون الضريبي، وقديماً كانت تُدفع الضريبة بصورة اختيارية ولكنها تحولت إلى اقتطاع جبري للتعبير عن سيادة الدولة.

ج-**تفرض الضريبة دون مقابل وفقاً للمقدرة التكليفية**: لا يتمتع المكلف الذي يدفع الضريبة بمقابل أو منفعة مباشرة من الدولة، غير أن هذا لا يمنع أن ينتفع المكلف بالخدمات العامة التي تقدمها الدولة بصفته مواطن لا مكلف. وعند تحديد الضريبة التي ينبغي على المكلف دفعها لا يُقاس الأمر بمدى انتفاعه بالخدمات العامة، وإنما بحسب مقدرته التكليفية.

د-**تحقق الضريبة النفع العام**: الهدف من فرض الضريبة هو الحصول على موارد مالية للدولة لتغطية النفقات العامة بالإضافة إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية.

عزيزي الدارس، **يمكن تعريف الرسم Fees بأنه**: مبلغ نقدي تحصل عليه الدولة طوعاً من الأشخاص مقابل الاستفادة من خدمة معينة خاصة". مثل المبالغ المدفوعة لوزارة الصحة على العيادات الخارجية، أو المبالغ المدفوعة لوزارة المواصلات على خدمات التلفون واستمراريتها، أو المبالغ المدفوعة لوزارة البلدية مقابل الحصول على تراخيص البناء، أو المبالغ المدفوعة لوزارة العدل

أو وزارة الخارجية مقابل توثيق العقود ، أوالمبالغ المدفوعة لوزارة الصناعة والتجارة مقابل السجل التجاري وتراخيص الاستيراد.



تدريب (1)

من خلال تعريف الضريبة والرسم وضح أوجه الاتفاق والاختلاف بينهما.

عزيزي الدارس، يعرف الثمن بأنه: "مبلغ نقدي تحصل عليه الدولة طوعاً من الأشخاص مقابل الحصول على السلع والخدمات التي تقدم بواسطة المؤسسات العامة المملوكة للدولة. ويمكن أن يطلق الثمن العام على قيمة السلع والخدمات التي تبيعها المشروعات والمؤسسات العامة".



تدريب (2)

من خلال التعريف السابق للرسم والثمن ما هي، أوجه التشابه والاختلاف بينهما؟

2-3. الزكاة:

عزيزي الدارس، تعرف الزكاة لغة بأنها: مصدر(زكا) أي زكا الشيء إذا نما وزاد ، وزكى فلان إذا صلح. فالزكاة هي البركة والنماء والطهارة والصلاح.والزكاة في الشرع تطلق على الحصة المقدرة من المال التي فرضها الله سبحانه وتعالي للمستحقين، كما تطلق على نفس إخراج هذه الحصة.وسميت هذه الحصة المخرجة من المال زكاةلأنها تزيد في المال الذي أخرجت منه. والنماء والطهارة ليسا مقصورين على المال، بل يتجاوزانه إلى نفس معطى الزكاة كما قال تعالى:﴿خذ من أموالهم صدقة تطهرهم وتزكيهم بها﴾[3].

والزكاة هي الركن الثالث من أركان الإسلام الخمسة استناداً إلى حديث ابن عمر رضي الله عنهما المشهور أن رسول الله صلى الله عليه وسلم قال :﴿بُني الإسلام على خمس: شهادة أن لا إله إلا الله وأن محمداً رسول الله، وإقام الصلاة، وإيتاء الزكاة، وصوم رمضان، وحج البيت من استطاع إليه سبيلاً﴾ متفق عليه.

فالزكاة هي الركن المالي والاجتماعي من أركان الإسلام الخمسة، وبها مع التوحيد وإقامة الصلاة يدخل المرء في جماعة المسلمين، ويستحق أخوتهم والانتماء إليهم، كما قال الله تعالى:﴿فإن تابوا وأقاموا الصلاة وآتوا الزكاة فإخوانكم في الدين﴾[4].

2-3-1- شروط وجوب الزكاة:

عزيزي الدارس، يمكن توضيح شروط الزكاة في الشكل الآتي:



وفيما يلي شرح لتلك الشروط:

أ-الملكية التامة

المال في الواقع مال الله تعالى، هو منشئه وخالقه وهو واهبه ورازقه كما قال تعالى :﴿وآتوهم من مال الله الذي آتاكم﴾[5]. وتكريماً من الله تعالى وفضلاً منه فقد وضع الله الإنسان في المال وضع الوكيل أو المستخلف أو أمين الخزانة وفي هذا يقول الله:﴿وأنفقوا مما جعلكم مستخلفين فيه﴾[6].

فليس المراد أن بالملكية التامة الملك الحقيقي لأنه لله وحده، ولكن المراد هنا الحيازة والتصرف والاختصاص. بمعنى أن الإنسان أحق بالانتفاع بالمال من غيره وذلك بحصوله عليه بوسيلة من وسائل التملك المشروعة من عمل أو عقد أو ميراث أوغيرها.

والحكمة في اعتبار هذا الشرط أن الملكية نعمة جليلة خص بها الله الإنسان، وتستوجب هذه النعمة الشكر عليها وإخراج حق المال المملوك له.

وفيما يتعلق بزكاة الدين فالاتجاه الغالب يرى أن الدين نوعان :

دين جيد على مُوسر مقر بالدين مليئاً (غنياً) وقادراً على الدفع، ويجب على هذا الدين الزكاة حتى ولو لم يتم التحصيل.

دين في حكم المعدوم على مُعسر لا يُرجى يساره أو على جاحد ولا بينة عليه، فالراجح أنه لا زكاة عليه في العاجل. وإذا تم تحصيل جزء أو كل هذا الدين وجبت عليه الزكاة.

ب-بلوغ النصاب:

لم يفرض الإسلام زكاة في أي قدر من المال النامي وإن كان ضئيلاً، بل اشترط أن يبلغ المال مقداراً محدداً يسمى (النصاب)، فقد جاءت الأحاديث عن رسول الله صلى الله عليه وسلم بإعفاء من دون الخمس من الإبل، والأربعين من الغنم، والثلاثين من البقر وما دون مائتي درهم من الفضة (ما يعادل 595 جرام)، وعشرين ديناراً من الذهب (ما يعادل 85 جرام)، وما دون خمسة أوسق من الحبوب والثمار والحاصلات الزراعية ونصاب النقود الورقية ما يعادل مائتي درهم من الفضة، والحكمة من اشتراط النصاب هي أن الزكاة تفرض من الغني للفقير الذي هو في حاجة إلى أن يُعان لا أن يُعين.

ج- مضي الحول:

ويقصد بهذا الشرط أن يمر على المال في ملك المالك اثنى عشر شهراً عربياً بالنسبة للأنعام والنقود والسلع التجارية. وهو ما يمكن أن يدخل تحت اسم (زكاة رأس المال). أما الزروع والثمار المستخرج من المعادن والكنوز فلا يشترط الحول وتجب الزكاة عند تحقيق الدخل. وهو ما يمكن أن يدخل تحت اسم (زكاة الدخل).

2-3-2- أوعية الزكاة:

يمكن عزيزي الدارس عرض أهم أوعية الزكاة وسعرها على النحو الآتي:

زكاة النقود، في المجتمعات البدائية كان الناس يتبادلون السلع بعضها ببعض بطريقة "المقايضة" التي بها يتنازل كل طرف للآخر بالسلع التي تزيد عن حاجته في مقابل حصوله من الطرف الآخر على السلع التي يحتاج إليها، ومع تطور المجتمعات استعملت النقود بديلاً للسلع ووسيطاً للتعامل ومقياساً لتقويم الأشياء والمنافع والجهود، وتيسير التبادل والتعامل بين الناس.

ومن الجدير بالذكر وجوب الزكاة على النقود والذهب والفضة ثابت في الكتاب والسنة والإجماع، وكما أن هناك إجماع على أن مقدار الواجب في الزكاة ربع العشر (2.5٪) وفيما يتعلق بزكاة الحُلي، فهناك اتجاهات مختلفة بين المذاهب، والأحوط هو الزكاة عليها متى بلغت النصاب وحال عليها الحول وبواقع ربع العُشر أيضاً.

والحكمة من إيجاب الزكاة في النقود هي أن يتم تداول النقود ويستفيد من ورائها كل الذين يتداولونها، وأما اكتنازها وحبسها فيؤدي إلى كساد الأعمال وانتشار البطالة وانكماش الحركة الاقتصادية بصفة عامة. لهذا تفرض الزكاة على النقود التي حال عليها الحول سواء كانت مستثمرة أو مكتنزة. وفي هذا تحفيز للإنسان إلى استثمار النقود الاستثمار الأمثل حتى تدر دخلاً وإلا أكلتها الزكاة بمرور السنين.

ب. زكاة الثروة التجارية (عروض التجارة):سبق الإشارة إلى أن الحكمة من فرض الزكاة على النقود هو تحفيز الإنسان على استغلال النقود واستثمارها في كل عمل حلال وكسب مشروع. ولهذا فإنه من المتوقع أن يتحول جزء كبير من ثروات الأمة إلى التجارة بمختلف أنواعها وفروعها، وتصبح التجارة مصدراً هائلاً لكسب المال وزيادته.

ويفرض الإسلام على هذه الثروات المستغلة والتي حال عليها الحول وبلغت النصاب زكاة سنوية فزكاة النقود ربع العُشر (2.5٪) شكراً لنعمته تعالى ووفاءً بحق ذوي الحاجة من عباده ومساهمة في المصالح العامة للدولة.

ويسمي الفقهاء الثروة التجارية "عروض التجارة" ويقصدون بها كل ما يعد للبيع والشراء بقصد الربح، وبالتعبير المحاسبي يقصد بعروض التجارية الأصول المتداولة المملوكة بغرض الاتجار وتحقيق الربح، وعلى هذا تشمل عروض التجارة البضاعة، والنقدية في الصندوق ولدى البنوك، والأوراق التجارية، والأوراق المالية، والديون الجيدة على الغير. ولا يدخل ضمن وعاء زكاة عروض التجارة الأصول الثابتة التي تم شراؤها بهدف الاستخدام والمساهمة في النشاط وليس بهدف الاتجار بها.

ولكن يُثار تساؤل هو: هل يخرج التاجر زكاته جزءاً من البضاعة التي عنده، أم يخرجها نقداً، وللإجابة عن هذا التساؤل فإن الأصل هو إخراج زكاة التجارة عيناً بالقيمة الواجبة الأداء. إلا أنه ليس هناك ما يمنع من إخراج الزكاة نقداً إذا كان ذلك في صالح المُزكى عليه لأنه بالنقود يستطيع أن يشتري ما يحتاج إليه من سلع أو خدمات، وأما البضاعة نفسها فقد لا يكون في حاجة إليها، فيبيعها بثمن بخس.

ج. زكاة الثروة الزراعية:أجمعت الأمة على وجوب الزكاة على الزروع والثمار فيما أخرجته الأرض بعد الحصاد أو جني المحصول بغض النظر عن تحقق شرط الحول وعلى عدة أسس منها:

- إذا تم سقي الأرض بغير آلة وكلفة سواءاً كان من المطر، أو من ماء ينصب من جبل أو بئر أو عين كبيرة فالزكاة المفروضة هي العُشر (10٪).
- إذا تم سقي الأرض بكلفة الري، فالزكاة المفروضة هي نصف العُشر (5٪).
- إذا تم سقي الأرض نصف السنة بكلفة ونصفها بغير كلفة، فالزكاة المفروضة هي ثلاثة أرباع العُشر (7.5٪).
- إذا تم سقي الأرض بأحدهما أكثر من الآخر يؤخذ بالأكثر. فمثلاً إذا تم سقي الأرض بنسبة 70٪ بدون كلفة ونسبة 3٪ عن طريق الري بكلفة فالزكاة المفروضة هي العُشر.

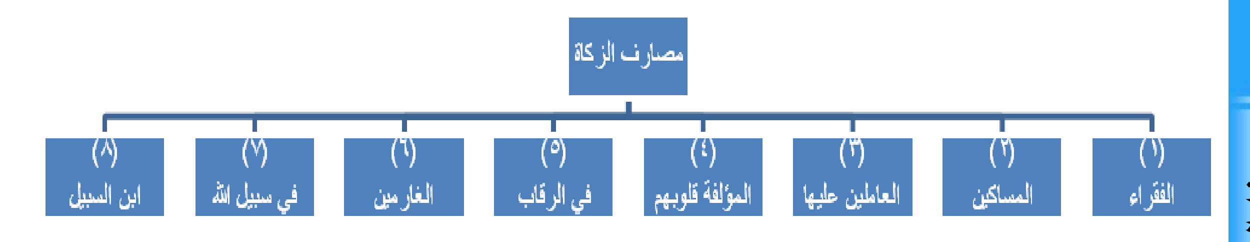
هـ. **زكاة الثروة الحيوانية**: الثروة الحيوانية واسعة وكثيرة الأصناف، وأعظمها نفعاً للإنسان هي ما عرفه العرب باسم "الأنعام" وهي الإبل والبقر والغنم وأما الخيل والحمير فلا زكاة عليها.

وتفرض شريعة الإسلام الزكاة على الثروة الحيوانية وفق شروط معينة منها أن تبلغ النصاب، وأن يحول عليها الحول، وأن تكون سائمة وهي التي ترعى في رعي مباح أي ألا يتكلف صاحبها علفها، وألا تكون عاملة. وفيما يتعلق بمقدار الزكاة الواجبة فإنها تختلف باختلاف أنواع المواشي ومقدارها ويمكن الرجوع إلى كتب الفقه المتخصصة لمزيد من التفاصيل.

2-3-3-مصارف الزكاة:

حدد الله سبحانه وتعالى في سورة التوبة مصارف الزكاة في ثمانية مصارف لقوله تعالى: (إنما الصدقات للفقراء، والمساكين، والعاملين عليها، والمؤلفة قلوبهم، وفي الرقاب، والغارمين، وفي سبيل الله، وابن السبيل، فريضة من الله والله عليم حكيم)[7].

شكل يوضح مصارف الزكاة



وفيما يلي -عزيزي الدارس- شرح لمصارف الزكاة السابق ذكرها:

أ-**المصرفان الأول والثاني:** الفقراء والمساكينوهم أصحاب العوز والحاجة لهم ومن يعولوهم من مأكل وملبس وعلاج وسكن والذين هم دون الكفاية.

ب-**المصرف الثالث:** العاملون عليها: وهم الذين يعملون في الجهاز الإداري والمالي للزكاة من محصلين وحرس محاسبين وكتبة وأمناء مخازن وموزعين للزكاة على أصحابها.

ج-**المصرف الرابع:** المؤلفة قلوبهم: وهم الذين يراد تأليف قلوبهم بالاستمالة إلى الإسلام من غير المسلمين أو التثبيت عليه.

د-**المصرف الخامس:**الرقاب: جمع رقبة والمراد بها في القرآن العبد أو الأمة، وهي تذكر عند التحرير أوالفك. لهذا حرصاً من الإسلام على تصفية نظام الرقيق، فإن الزكاة تصرف في فك الرقاب وتحرير العبيد والإماء من العبودية والرق.

ه-**المصرف السادس:** الغارمون: جمع غارم والمراد به الذي عليه دين نتيجة لتعرضه لنكبات أو كوارث وكذلك يُمنح الغارم من الزكاة لمن استدان لمصلحة عامة للغير من أجل تقديم خدمات اجتماعية عامة أو لإصلاح ذات البين.

و-**المصرف السابع:** في سبيل الله.تعريف السبيل لغة: هو الطريق، وسبيل الله : هو الطريق الموصل إلى مرضاته اعتقاداً وعملاً. وإذا تم الاعتماد على هذا المعنى اللغوي، فهي تشمل كل عمل خيري وكل ما يعود على المسلمين بالمنفعة مثل بناء المدارس والمساجد والمستشفيات والمشروعات الإنسانية. ولكن هناك اتجاه من أغلب فقهاء المذاهب أن هذا المصرف قاصراً على المجاهدين في سبيل الله.

ز-**المصرف الثامن:** ابن السبيل: وهو المسافر الذي يسافر من بلد إلى بلد ويُمنح ابن السبيل من الزكاة إذا توافرت شروط منها:

- أن يكون محتاجاً إلى ما يوصله إلى وطنه.
- أن يكون سفره في غير معصية.
- ألا يجد من يقرضه في البلد الذي هو فيه.

وبناءً على ما سبق نصل إلى أن مصارف الزكاة محددة وفقاً لما جاء في الكتاب والسنة ولا يجوز الخروج عليها. ولهذا حرمت الزكاة على فئات هم بالإجمال:

- الأغنياء.

- الأقوياء المكتسبون.
- الكفار المحاربون للإسلام.
- أولاد المزكي ووالداه وزوجته وباقي الأقارب فيهم تفصيل وخلاف.
- آل النبي صلى الله عليه وسلم وهم بنى هاشم.

تدريب (3)



عزيزي الدارس، من خلال تعريف الزكاة والضريبة حدد أوجه الاتفاق والاختلاف بينهما؟

2-4-علاقة الضرائب بالقانون:

عزيزي الدارس، من ضمن تقسيم القانون أنه يُبوب إلى قانون عام وقانون خاص :

1-القانون العام: يتضمن القانون العام القواعد والأحكام الخاصة بالأمور التي تكون الدولة طرفاً فيها لا بوصفها شخصاً عادياً، بل باعتبارها صاحبة نفوذ وسيادة، وعلى ذلك فإن كل علاقة تظهر فيه الدولة بوصفها صاحبة سيادة، فإن هذه العلاقة تنظم وفقاً لقواعد وأحكام القانون العام، مثل القانون الدستوري، والقانون الجنائي، والقانون المالي.

2-القانون خاص: يتضمن القانون الخاص القواعد والأحكام الخاصة التي تنظم علاقة الأشخاص بعضهم ببعض بما في ذلك الدولة متى كانت شخصاً عادياً لا بوصفها صاحبة سلطة، مثل قانون الشركات، وقانون الأحوال الشخصية.

وعليه فإن ما يتعلق بالضرائب هو أن الدولة تستند في تحصيلها إلى ما لها من سلطان وسيادة، ومن ثم يمكن القول أن الضريبة وما ينظمها من أحكام وقواعد إنما هي فرع من فروع القانون العام لأن القانون الضريبي ينظم علاقة الدولة بالأفراد من زاوية مساهمتهم في تمويل نشاط الدولة.

ومما لا شك فيه أنه توجد علاقة بين المحاسبة الضريبية والقانون من حيث أن القوانين الضريبية هي الأساس في احتساب الضرائب. ويؤيد ذلك ما تعارف عليه فقهاء القانون من أنه لا ضريبة إلا بقانون، ولا إعفاء إلا بقانون.

وتتفق على هذا الأمر كل دساتير الشعوب ومن ذلك ما تنص عليه المادة (13) من دستور الجمهورية اليمنية من "أن إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغاءها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفى أحد من أدائها كلها أو بعضها إلا في الأحوال المبينة في القانون ...".

5-2. تعريف المحاسبة الضريبية:

عزيزي الدارس، تعتبر المحاسبة الضريبية فرع من فروع المحاسبة التي تقوم على المبادئ والفروض المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، بالإضافة إلى كونها تتأثر بالقوانين والتعليمات الضريبية السارية في كل بلد. لذلك فالمحاسبة الضريبية تأخذ الدخل مقدراً حسب إجراءات المحاسبة المالية ومبادئها وتعدله ليتلاءم مع القوانين والتعليمات الضريبية وصولاً للدخل الضريبي.ويصل تأثير القوانين الضريبية إلى حد أنه عند وجود تعارض أية مادة من مواد القانون الضريبي فيجب الأخذ بنص المادة حتى ولو أدى الأمر إلى التضحية بالمبدأ المحاسبي.

3. الإطار العام للنظام الضريبي:

عزيزي الدارس، يعرف النظام الضريبي بأنه مجموعة من العناصر (الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة) التي تعمل بشكل مترابط لتحقيق مجموعة من الأهداف، وفقاً لقواعد ومقومات وإجراءات محددة.

وإنطلاقاً من هذا التعريف نتناول أهداف الضرائب، وقواعد الضرائب، وأنواع الضرائب، ومقومات النظام الضريبي، والإجراءات الضريبية، والإزدواج الضريبي، والتهرب الضريبي، ومشكلات القياس في الضرائب.

3-1- أهداف الضرائب:

عزيزي الدارس: تستخدم الضرائب لتحقيق عدة أهداف مالية واقتصادية واجتماعية والمتمثلة في الآتي:

1: الهدف المالي:

يتمثل الهدف المالي في الحصول على الموارد المالية الممكنة لتغطية النفقات العامة للدولة مقابل تقديم خدمات التعليم والصحة والأمن والدفاع والتي لا يمكن تقديمها لو تركت للقطاع الخاص.

2 :الهدف الاقتصادي:

تستخدم الضرائب من ناحية اقتصادية لتشجيع أنشطة أخرى، وكأداة فعالة في التدخل الاقتصادي لمعالجة المشاكل المطروحة، كوسيلة لتنظيم وتوجيه الموارد الاقتصادية المحددة نحو أفضل استخدام، ولإحداث مجموعة من الآثار الاقتصادية التي تنعكس على القرارات الخاصة بالاستهلاك والإنتاج والادخار والاستثمار وذلك باستخدام عدة وسائل منها[8]:

أ- حماية الصناعات الوطنية من منافسة الصناعات الأجنبية بفرض الضرائب الجمركية المرتفعة على الصناعات الأجنبية المستوردة والمماثلة لما ينتج محلياً بغرض التقليل من الاستيراد وزيادة الإقبال على الصناعات الوطنية.

ب- تشجيع الاستثمارات الأجنبية وذلك بإعطائها بعض الامتيازات مثل الإعفاء الضريبي لمدة معينة من الزمن (5 سنوات مثلاً) بقصد جذب رأس المال الأجنبي للمساهمة في دفع عملية الاقتصاد المحلي.

ج- توجيه الموارد الاقتصادية المتاحة أو بعضها لقطاع معين من القطاعات وحجبه عن قطاع آخر وذلك بإعطاء امتيازات للمستثمرين في القطاعات المرغوبة، وفرض ضرائب عالية على الاستثمارات في القطاعات غير المرغوبة. وعليه فإن رأس المال بطبيعته سيختار البدائل التي تحقق أقصى عائد ممكن من الاستثمارات، والضرائب هي أحد العوامل المهمة عند اتخاذ القرار.

د- الحد من التضخم عن طريق رفع معدلات الضرائب المباشرة أو فرض ضرائب جديدة لامتصاص السيولة، بمعنى أن الضرائب قد تؤدي إلى تقليص دخول الأفراد فينخفض حجم استهلاكها وتعود الأسعار إلى التوازن، إلا أن هذه السياسة لا تعطي ثمارها إلا باستخدام الضرائب المباشرة ذلك أن زيادة العبء في الضرائب غير المباشرة تؤدي إلى التضخم حيث أن هذا النوع من الضرائب يندمج مع أسعار السلع والخدمات فيؤدي إلى ارتفاعها.

ه- الحد من الانكماش عن طريق تخفيض الضرائب وزيادة دخول الأفراد التي ستتجه نحو زيادة الطلب على السلع والخدمات الأمر الذي يساعد لتهيئة المناخ للانتعاش الاقتصادي.

و- الحد من السلع الكمالية ومن ثم توجيه فوائض الدخول للادخار كما لو فرضت أسعار ضرائب عالية على هذه السلع.

3- :الهدف الاجتماعي:

تستخدم الضرائب من ناحية اجتماعية كأداة لتحقيق التقارب بين طبقات المجتمع وذلك باستخدام عدة وسائل منها:

أ.فرض ضرائب حسب مقدرة الدفع للمكلفين وذلك بفرض ضرائب مرتفعة على أصحاب الدخول العالية، ثم تأخذ بالانخفاض كلما قلت الدخول، حتى تصل إلى دخول لا تفرض عليها ضرائب نهائياً.

ب.استخدام حصيلة الضرائب في الإنفاق على الخدمات المفيدة كالتعليم، والصحة، والأمن وغيرها من الخدمات التي تعود بالنفع على أصحاب الدخول المنخفضة.

ج.فرض ضرائب عالية على السلع غير المرغوب فيها لتأثيرها على الصحة مثل فرض ضرائب عالية على الدخان والقات.

وفي رأي أحد الكتاب[9]، أنه حتى تكون الضريبة سليمة فلا يجب أن يكون هدفها الحصول على أكبر حصيلة ممكنة بل يجب أن تستخدم في حل المشاكل الاقتصادية والاجتماعية العديدة (ارتفاع معدلات البطالة، التضخم، العجز المالي، تفاقم المديونية الخارجية، سُوء توزيع الدخول والثروات، انخفاض الدخول الفردية، شحة العملات الأجنبية...).

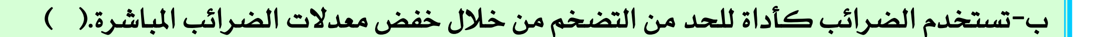
عزيزي الدارس، تذكر دائماً أنه يجب أن تستند السياسة الضريبية إلى فكرة أنه لا يمكن أن يتمثل الهدف الأول للضريبة في الحصول على أكبر حصيلة مالية (الجانب المالي) هو الذي يسيطر على الأهداف الأخرى. فغالباً ما تقود هذه السياسة إلى نتائج سلبية على جميع الأصعدة، فنحن بحاجة إلى أسس واضحة يمكن الاستناد عليها في بناء الضريبة ولا نجد بدورنا أساساً أوضح وأمتن من العدالة في جميع الأنظمة الاجتماعية ومنها النظام الضريبي. العدالة هي تحقيق المردودية وهي التي تساهم في التنمية الاقتصادية. وبدونها تصبح الضريبة أداة في غاية الخطورة وأسيرة الظروف والمشاكل بدلاً من أن تتحكم بها وتوجهها وتخفض من وطأتها.

إذا كان الهدف الأول للضريبة هو الحصول على أكبر إيراد ممكن دون اعتبار آخر، فإن سياسة كهذه ستختار أسهل الطرق لكنها أتعسها، سيتحمل البعض أعباء ضريبية شديدة، وسيعفى البعض الآخر من الضريبة بحجة التنمية الاقتصادية، وستؤدي بالتحليل النهائي إلى الإخلال بجميع الموازين الاقتصادية والاجتماعية.

أسئلة التقويم الذاتي

ضع علامة (√)أمام العبارة الصحيحة و (×) أمام العبارة الخطأ مع التعليق على كل منها في حدود ثلاثة أسطر:

أ-تستخدم الضرائب كأداة فعالة لحماية الصناعات الوطنية من المنافسة الأجنبية وذلك بمنح الإعفاءات الضريبية للصناعة الوطنية.( )





ب-تستخدم الضرائب كأداة للحد من التضخم من خلال خفض معدلات الضرائب المباشرة.( )

ج-تستخدم الضرائب كأداة للحد من الانكماش من خلال رفع معدلات الضرائب.( )

د-يمثل الهدف الأساسي للضريبة في الحصول على أكبر حصيلة مالية لتحقيق الأهداف المرجوة.( )

2-3 :القواعد التي تحكم فرض الضريبة:

عزيزي الدارس: من المسلم به أنه لا بد لأي نظام أن يعمل وفقاً لقواعد معينة تحدد سلوكه وتنظم عمله، وعليه فإن النظام الضريبي يخضع بدوره لمجموعة من القواعد لكي يحقق النظام ما يهدف إليه.

عزيزي الدارس، يمكن تعريف قواعد الضريبة بأنها: **مجموعة من القواعد التي يمكن أن يسترشد بها المشرع المالي وهو بصدد إعداد النظام الضريبي في الدولة، لتحقيق الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية للضريبة وتشمل: قاعدة العدالة، وقاعدة الوضوح، وقاعدة الملائمة، وقاعدة الاقتصاد في النفقات، وقاعدة إمكانية التطبيق، وقاعدة المرونة، وقاعدة الاستقرار.**

وفيما يلي شرح للقواعد الضريبية:

1 : قاعدة العدالة:

اعلم عزيزي الدارس، أنه لكي يكون النظام الضريبي جيداً ومقبولاً من قبل المكلفين يجب أن يتصف بالعدالة بمعنى أن يشترك جميع رعايا الدولة في نفقات الحكومة كلٌ حسب مقدرته.

وترتبط قاعدة العدالة Equity بقدر الإمكان بالمنفعة الحدية للنقود، والتي يمكن تعريفها على أنها المنفعة للوحدات الإضافية من النقود. فتزداد المنفعة الحدية للنقود كلما قلت النقود والعكس بالعكس. بمعنى أن المنفعة الحدية للنقود عند الفقير أكبر من المنفعة الحدية عند الغني، أي أن الريال الذي يحصل عليه شخص محدود الدخل له قيمة تفوق قيمة الريال الذي يحصل عليه شخص يتمتع بدخل مرتفع.

وتتحقق العدالة من خلال العدالة الرأسية والعدالة الأفقية:

العدالة الرأسية Vertical Equity : ويقصد بها معاملة المختلفين في الظروف معاملة مختلفة. بمعنى أن الأفراد الذين تختلف مقدرتهم التكليفية يتحملون نفس العبء، فكلما زادت مقدرة المكلف المالية زادت الضرائب المقتطعة منه، ولكما قلت مقدرة المكلف المالية قلت الضرائب المقتطعة منه.

العدالة الأفقية Horizontal Equity:ويقصد بها معاملة المتشابهين في الظروف معاملة متشابهة. بمعنى أن الأفراد الذين تتساوى مقدرتهم التكليفية يتحملون نفس العبء، أي يدفعون نفس المقدار من الضريبة.إذاً فالعدالة الضريبية هي المعاملة المختلفة عند فرض الضرائب للمكلفين المختلفة ظروفهم، والمعاملة المتساوية للمكلفين المتشابهة ظروفهم.

ولتحقيق عدالة الضريبة النسبية هناك عدة عناصر أهمها :

أ- **عمومية الضريبة**: والتي تعنى أن تفرض الضريبة على جميع أنواع الدخول بدون استثناء، وبحيث يساهم جميع أفراد المجتمع في تغطية أعباء الخدمات العامة على اعتبار أن جميع فئات المجتمع يستفيدون من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة.

ب-**تصاعد سعر الضريبة**: والتي تعني فرض سعر ضريبي متصاعد على الدخول العليا وسعر ضريبي منخفض على الدخول المنخفضة بينما فرض سعر نسبي ثابت سوف يؤدي إلى عدم تحقيق العدالة.

ج-**إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة**: وذلك بمنح الإعفاءات الضريبية لضمان حد أدنى لتغطية تكاليف المعيشة.

د-**الإعفاءات للأعباء العائلية**: والتي تعني منح الإعفاءات الضريبية باختلاف الظروف العائلية. فالمكلف العازب مقدرته المالية أعلى من الكلف المتزوج. والمكلف المتزوج بعائلة صغيرة تكون مقدرته المالية أعلى من المتزوج الذي يعول أسرة كبيرة. وللتوضيح نفترض أن هناك شخصين دخل كل منهما 600000ريال سنوياً الأول عازب ولا يتحمل أي التزامات مالية تجاه عائلته، بينما الشخص الثاني متزوج وله عشرة أطفال ويعول والديه. فلو أخذنا معيار المقدرة المالية لوجدناهما متساويين، ولكن أعباء المكلف الثاني العائلية كثيرة بحيث تؤدي ضمناً إلى الإخلال بمقدرته التكليفية مقارنة بالشخص الأول، لهذا يجب أن يتحمل المكلف العازب أوالذي يعول أسرة صغيرة عبء أكبر في الضريبة تتناسب مع مقدرته المالية.

ه-**الإعفاءات للظروف الاجتماعية**: وذلك بمراعاة الظروف الاجتماعية، فمثلاً لو افترضنا تساوي الظروف العائلية للمكلفين في المثال السابق، فقد تختلف الظروف فيما بينهما، كما لو كان أحد المكلفين يعاني من أمراض ويدفع مصاريف علاج باهظة، بينما يتمتع المكلف الثاني بصحة جيدة بحيث يؤدي حتماً إلى الإخلال بالمقدرة التكليفية مقارنة بالشخص الأول.

10-قاعدة الوضوح:

يقصد بقاعدة الوضوح، أن تكون القوانين والتعليمات الضريبية واضحة.

عزيزي الدارس، لتحقيق قاعدة الوضوح هناك عدة عناصر أهمها:

أ- الوضوح في التشريع الضريبي بحيث تكون النصوص جلية، سهلة الأسلوب ولا يتحمل النص في صياغته أكثر من تفسير.

ب- أن تكون اللائحة التنفيذية والتعليمات والمذكرات الإيضاحية متفقة مع روح النصوص وموضحة بشكل تفصيلي بحيث لا يدع مجالاً للاجتهاد.

ج- أن تقوم مصلحة الضرائب بإعداد النماذج السهلة التي يستطيع المكلف فهمها وتساعده على استيعاب نصوص القانون الضريبي.

وتعتبر قاعدة الوضوح عزيزي الدارس، على قدر كبير من الأهمية للمكلفين لأنهم يرغبون في معرفة الضرائب المستحقة عليهم بشكل واضح لتساعدهم على اتخاذ القرارات أمام البدائل الاقتصادية المتاحة لهم. وكما أن للوضوح علاقة بتحقيق العدالة بين المكلفين لبيان عبء الضريبة بصورة غير متاحة لمكلفين آخرين، فمثلاً بعض المكلفين يأخذون بحرفيات القانون الضريبي مما قد يؤدي إلى دفع ضرائب عالية، بينما مكلفون آخرون يتمتعون بخبرة محاسبية أو يستعينون ببعض الخبرات والاستشارات للاستفادة من ثغرات القانون الضريبي. وعليه لكي يوصف النظام الضريبي بالوضوح يجب أن يسد مثل هذه الثغرات.

وكما أن لقاعدة الوضوح أهمية كبيرة بالنسبة للدولة التي تعتمد على الضرائب كمصدر مالي مهم الأمر الذي يمكنها من رسم سياستها المالية المستقبلية لتلافي حدوث أي عجز في الإيرادات.

3: قاعدة الملاءمة:

يقصد بهذه القاعدة Convenience أن تكون الضرائب المفروضة ملائمة للمكلفين؛ بحيث تفرض بشكل يراعي ظروفهم وأحوالهم مما يجعل عملية دفع الضريبة سهلة ومقبولة.

ولتحقيق هذه القاعدة هناك عدة عناصر أهمها :

أ- أن يتلاءم توقيت التحصيل مع موعد تحقيق الدخل بحيث يتسنى للمكلف القيام بالسداد في الوقت المناسب وبدون الإحساس بعبئها.

ب- السماح بالتقسيط على فترات تتناسب مع السيولة النقدية المتاحة للمكلف.

ج- أن يتلاءم موعد تقديم الإقرار الضريبي مع ظروف المنشأة بحيث يُترك للمكلفين موعد تقديم إقراراتهم الضريبية حسب ظروف نشاط المنشأة.

د- التيسير على المكلفين بإنشاء إدارات ضريبية قريبة منهم وحسب المناطق الجغرافية.

4.قاعدة الاقتصاد في النفقات:

تمر جباية الضرائب بعدة مراحل من اخطارات وحصر، إلى تقديم الإقرارات الضريبية والربط، ثم التحصيل، وأحياناً التقاضي أمام لجان الطعن والمحاكم، ولكل مرحلة نفقات ومن الواجب تخفيض هذه النفقات إلى أقل حد ممكن حتى لا تفقد الضرائب أهميتها كمورد من موارد الخزينة العامة وتتحول إلى عبء من أعباء الموازنة.

يقصد بقاعدة الاقتصاد في النفقات أن تكون نسبة نفقات الجباية إلى حصيلة الضرائب أقل ما يمكن.

وتتحقق قاعدة الاقتصاد في النفقات من خلال عدة عناصر أهمها:

-كفاءة الإدارة التنفيذية بحيث تقوم بإنجاز أعمالها بفعالية.

-استخدام الكمبيوتر (الحاسوب).

-الإقلال من الدفاتر والمستندات قدر الإمكان.

وترتبط قاعدة الاقتصاد بقاعدة الملائمة، فكلما كانت الضريبة أكثر ملائمة في التحصيل، كلما أدى ذلك إلى قلة نفقات التحصيل ومن ثم زيادة الضرائب.

5. قاعدة إمكانية التطبيق:

يقصد بقاعدة امكانية التطبيق أنه عند وضع أي قانون ضريبي، يجب مراعاة أن تكون هذه القوانين الضريبية ممكنة التطبيق على جميع فئات المجتمع. ويؤدي عدم تحقيق هذه القاعدة إلى التهرب الضريبي ومن ثم الإخلال بقاعدة العدالة.

6. قاعدة المرونة:

يقصد بقاعدة المرونة أنه عند وضع أي نظام ضريبي يجب مراعاة أن يكون التغير في الحصيلة الضريبية مصحوباً بالتغير في زيادة الدخل القومي في نفس الاتجاه، بحيث تكون هناك زيادة في الحصيلة كلما زاد الدخل القومي والعكس بالعكس.

7. قاعدة الاستقرار:

يقصد بقاعدة الاستقرار، أن تكون القوانين والتعليمات الضريبية مستقرة، ولا يتم تعديل هذه القوانين إلا إذا استجدت ظروف اقتصادية أو مالية أو اجتماعية تبرر ذلك. ويؤدي تحقيق هذه القاعدة إلى تعود المكلفين على هذه القوانين.

أسئلة التقويم الذاتي



أ-ماذا يقصد بالعدالة الرأسية؟

ب-ماهي أهم العناصر لتحقيق قاعدة العدالة ؟

ج-تتحقق قاعدة الاقتصاد في النفقات من خلال عدة عناصر. اذكرها.

3-3. أنواع الضرائب:

عزيزي الدارس، يمكن أن تصنف أنواع الضرائب على أسس مختلفة وفقاً للمعيار أوالزاوية التي يُنظر منها كما يلي:

3-3-1. ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة:

توجد عدة معايير للتفرقة بين الضرائب المباشرة Direct tax والضرائب الغير المباشرة Indirect tax منها:

أولاً: معيار نقل العبء الضريبي:

عزيزي الدارس، تذكر دائماً: بأن هذا المعيار يقوم على فكرة استقرار الضريبة على المكلف بها أوانتقالها إلى شخص آخر غيره يتحملها بشكل نهائي.

واستناداً إلى هذا المعيار تكون الضرائب مباشرة إذا دفعها المكلف مباشرة واستقرت عليه ولا يستطيع نقل عبئها. بمعنى أنه في الضرائب المباشرة تجبى الضرائب من المكلف الأصلي ويحذف كل وسيط منها وتتمثل الضرائب المباشرة: الضرائب على الدخل من العمل (الضريبة على المرتبات والأجور، الضريبة على المهن الحرة) والضرائب على الدخل من استثمار رأس المال (الضريبة على

العقارات والضريبة على رؤوس الأموال المنقولة)، والضـريبة على الـدخل النـاتج مـن تظـافر رأس المال والعمل معاً (الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية).

وتكون الضرائب غير مباشرة وفقاً لمعيار نقل أو تحمل عبء الضريبة عندما يدفعها المكلف ثم يقوم بنقل عبئها إلى شخص ثالث (متحمل الضريبة). وهذا يعني أنه يوجد وسيط بين متحمل الضريبة والإدارة الضريبية هو المكلف الذي يقوم بتحصيل الضريبة من الشخص الثالث وتوريدها للإدارة الضريبية.

وتشمل الضرائب غير المباشرة عدة بنود منها:

أ- **الضرائب الجمركية** "الضرائب على الواردات" Tariffs التي تفرض على السلع الواردة من الخارج والتي يقوم بدفعها المستورد، ثم يقوم باستردادها من المستهلك الذي يشتري السلعة المستوردة.

ب- **الضرائب على الإنتاج** وتفرض على السلع المنتجة محلياً والتي يقوم بسدادها المنتج، ثم يقوم باستردادها من المستهلك بإضافتها إلى ثمن السلعة.

ج- **الضرائب على الصادرات** Export taxes وتفرض على السلع المصدرة إلى الخارج، ويتحمل المستورد الخارجي عبء هذه الضريبة لأنها ستدخل ضمن السعر.

د- **الضرائب على المبيعات** Sales tax وتفرض على السلع التي يتم بيعها بنسبة مئوية من قيمة المبيعات. ويقوم البائع باستقطاعها عند البيع بتحميلها على ثمن البيع ثم توريدها إلى مصلحة الضرائب.

ولا يفيد معيار نقل عبء الضريبة في جميع الحالات للتفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة نذكر منها:

أ- **طبيعة السلعة الخاضعة للضريبة:** إذا فرضت الدولة ضريبة على إنتاج سلعة معينة، فإن ذلك يؤدي إلى ارتفاع ثمنها فإذا اشتراها شخص ما انتقل عبء الضريبة إليه.ولكن يعتمد التحليل السابق على درجة مرونة الطلب على تلك السلعة. فإذا كان الطلب غير مرن أو ضعيف المرونة مثل الطلب على السلع الضرورية للمعيشة، فإن ذلك لن يؤدي إلى استغناء المستهلكين عن شرائها، لذلك يكون نقل الضريبة فيها سهلاً. وإذا كان الطلب مرن مثل الطلب على السلع الكمالية، فإن ارتفاع سعرها بسبب الضريبة قد يؤدي إلى امتناع الأفراد عن شرائها، فلا ينتقل العبء الضريبي إلى المستهلك بل يتحمله المكلف بصورة نهائية.

وانطلاقاًمما سبق تصبح الضرائب المفروضة على سلع الضرورية من الضرائب غير المباشرة لأنه يسهل نقلها، والضرائب المفروضة على السلع الكمالية من الضرائب المباشرة لاستقرارها على المكلف. أي أن الضريبة على الإنتاج تصبح أحياناً من الضرائب المباشرة وأحياناً أخرى من الضرائب غير المباشرة حسب طبيعة السلعة الخاضعة للضريبة.

ب- **إمكانية استبدال السلعة الخاضعة للضريبة:** على افتراض خضوع جميع السلع للضرائب، فإن الأفراد يفضلون استبدال السلع رخيصة الثمن بدلاً من السلع غالية الثمن.وتطبيقاً **لمعيار** نقل عبء الضريبة تصبح الضرائب على السلع رخيصة الثمن من الضرائب غير المباشرة لأنه يسهل نقلها بينما الضرائب على السلع غالية الثمن من الضرائب المباشرة لأن المكلف لا يستطيع نقلها إلى المستهلك.

ج- **استخدام السلعة الخاضعة للضريبة:** إذا استورد تاجر سلعة معينة ودفع عنها ضريبة جمركية، فإنه سوف يقوم بنقل هذه الضريبة إلى المستهلك عند البيع. لذلك تكون الضريبة غير **مباشرة**. ولكن إذا استورد فرد سلعة معينة لاستعماله الشخصي ودفع عنها ضريبة جمركية، فإن هذه الضريبة تصبح وفقاً لهذا المعيار ضريبة مباشرة.

د- **الظروف الاقتصادية:** تلعب الظروف الاقتصادية المختلفة دوراً كبيراً في إمكانية نقل العبء الضريبي من المكلف إلى شخص ثالث. ففي ظروف الأزمات السكنية مثلاً يمكن لمالك **العقار** (المكلف) إضافة الضريبة العقارية إلى الإيجار فتنتقل إلى المستأجر. وبالعكس لا يمكن للمكلف في ظروف يزداد فيها عرض السكن نقل الضريبة فتستقر عليه نهائياً.

ثانياً: معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة:

عزيزي الدارس، تذكر دائماً: أن هذا المعيار يستند إلى فكرة ثبات المادة الخاضعة للضريبة.

فالضريبة تكون مباشرة عندما تفرض على عناصر ثابتة لمدة طويلة مثل الضريبة العقارية المفروضة على العقار والضريبة على الشخص الطبيعي عند مزاولته عمل لحساب الغير، وبينما تكون الضريبة غير مباشرة عندما تفرض على عناصر عرضية مثل الضريبة على الاستهلاك.

غير أن معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة لا يفيد في جميع الحالات، لأنه وفقاً لهذا المعيار تصبح ضريبة التركات ضريبة غير مباشرة لأنها تفرض على واقعة عرضية هي انتقال الثروة من

المورث إلى ورثته، إلا أنها في حقيقة الأمر ضريبة مباشرة على رأس المال لأنها تقتطع جزءاً من ثروة المورث قبل وصولها للورثة.

ثالثاً: المعيار الإداري:

عزيزي الدارس، تذكر دائماً: أن هذا المعيار يستند إلى فكرة وجود كشوفات تحتوي على أسماء المكلفين.

فالضريبة تكون ضريبة مباشرة إذا تم تحصيلها وفقاً لكشوفات توضح أسماء المكلفين بالضريبة، وطبيعة المادة الخاضعة للضريبة، ومبالغ الضريبة، ومواعيد دفعها. وتعتبر الضريبة غير مباشرة عند عدم وجود مثل تلك الكشوفات وتطبيقاً لهذا المعيار تعتبر الضريبة العقارية والضريبة على المرتبات والأجور والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية من الضرائب المباشرة لأنها ستحصل بمقتضى قوائم اسمية في حين تكون الضريبة الجمركية غير مباشرة لتعذر معرفة أسماء المكلفين بها مقدماً.

غير أن المعيار الإداري لا يسلم من النقد بسب أن بعض الضرائب المباشرة مثل الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة (الضريبة على أرباح الأسهم وفوائد السندات)، تحصل بدون كشوفات بأسماء المكلفين. إضافة إلى أن هذا المعيار تنقصه الناحية العملية لأن تنظيم أسماء المكلفين في قوائم أمر لا يتعلق بطبيعة الضريبة، بل يتعلق بالإجراءات الضريبية. أي أن مجرد إحداث تغيير في تلك الإجراءات تصبح الضريبة المباشرة ضريبة غير مباشرة أو بالعكس.

رابعاً: المعيار العملي:

عزيزي الدارس، تذكر دائماً: أن هذا المعيار يستند إلى فكرة توقيت فرض الضريبة.

فالضريبة تكون مباشرة عند حصول المكلف على الدخل أو على رأس المال، وتكون الضريبة غير مباشرة عند استخدام الدخل أو رأس المال، وبمعنى آخر فالضرائب المباشرة هي الضرائب التي تفرض على الثروة سواء كانت على الدخل أو رأس المال، في حين أن الضرائب غير المباشرة هي التي تفرض عند استعمالات الثروة.

وفقاً لهذا المعيار تشمل الضرائب المباشرة الضرائب على المرتبات والأجور، والمهن الحرة، الأرباح التجارية والصناعية، والضريبة العقارية، في حين تشمل الضرائب غير المباشرة الضرائب الجمركية، ضرائب الإنتاج، والضرائب على المبيعات. ومهما كان المعيار المستخدم فإن لكل من الضرائب المباشر والضرائب غير المباشرة عدة مزايا وعيوب.

مزايا الضرائب المباشرة:

عزيزي الدارس اعلم أن للضرائب المباشرة عدة مزايا منها :

أ-تحاول الربط على أساس مقدرة المكلف المالية لكونها تستجيب لقاعدة العدالة في توزيع الأعباء العامة نظراً لمراعاتها مقدرة المكلف المالية وأحواله الشخصية.

ب-تعتبر حصيلة الضرائب المباشرة ثابتة نسبياً لتوقع ثبات الوعاء الذي تفرض عليه.

ج-يتم الربط على الأساس الشخصي وبالتالي يمكن منح إعفاءات مناسبة لبعض أنواع الضرائب المباشرة.

عيوب الضرائب المباشرة:

عزيزي الدارس، اعلم أن للضرائب المباشرة عدة عيوب منها :

أ-تتطلب إدارة تنفيذية على قدر من الكفاءة والفعالية لمنع التهرب الضريبي.

ب-لا تحصل بسهولة وتتطلب إجراءات إدارية معقدة.

مزايا الضرائب غير المباشرة:

عزيزي الدارس اعلم أن للضرائب غير المباشرة عدة مزايا منها:

أ-سهلة التحصيل ولا تتطلب إجراءات إدارية للحصر والفحص والربط فيتم تحصيلها عند إنتاج السلعة أو بيعها أو استيرادها وتصديرها.

ب-لا تحتاج إلى إدارة تنفيذية على قدر عال من التأهيل.

ج-غزارة تحصيلها لكثرة عدد المكلفين بها.

عيوب الضرائب غير المباشرة:

اعلم عزيزي الدارس، أن أهم عيوب الضرائب الغير مباشرة أنها لا تراعي الظروف الشخصية للمكلف، وبالتالي تخل بقاعدة العدالة الضريبية إذا لم يتم التمييز بين السلع الكمالية والأساسية عند فرض مثل هذا النوع من الضرائب، بحيث تفرض ضرائب مرتفعة على السلع الكمالية وضرائب منخفضة على السلع الأساسية.

3-3-2. الضرائب الشخصية والضرائب العينية:

عزيزي الدارس، تذكر دائماً:أن معيار التفرقة بين الضرائب الشخصية والضرائب العينية يستند إلى مدى مراعاة ظروف المكلف الشخصية عند ربط الضريبة.

وعلى هذا الأساس يمكن تقسيم الضرائب إلى :

أولاً: الضرائب الشخصية:

تراعي الضرائب الشخصية **Personal Taxes** ظروف المكلف الشخصية عند وضع التشريع الضريبي. وتتحدد أهم عناصر شخصية الضريبة فيما يلي:

أ- **إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة**: ويقصد بالحد الأدنى اللازم للمعيشة ذلك القدر من الدخل للمحافظة على كيان الشخص.

ب- **الإعفاءات للأعباء العائلية**: ويقصد بها الإعفاءات التي يقرها التشريع الضريبي مقابل الأعباء العائلية التي يتحملها المكلف.

ج- **خصم النفقات اللازمة للحصول على الدخل**: ويقصد بذلك السماح للمكلف بخصم النفقات والمصاريف التي تكبدها في سبيل الحصول على الإيرادات.

د- **التصاعد في سعر الضريبة**: ويقصد بذلك إخضاع الوعاء الضريبي إلى سعر تصاعدي يزداد كلما زادت المادة الخاضعة للضريبة.

ثانياً: الضرائب العينية:

الضرائب العينية **Non-personal Taxes** هي الضرائب التي لا تراعي ظروف المكلف الشخصية. فتفرض الضرائب على الدخل بشكل إجمالي بدون السماح بخصم المصاريف والأعباء التي يتكبدها المكلف في سبيل الحصول على الدخل. علاوة على أنه لا يمنح المكلف الإعفاءات. وأخيراً تفرض الضريبة على الوعاء بسعر نسبي.

3-3-3. الضرائب النوعية والضريبة الموحدة على الدخل:

عزيزي الدارس، تذكر دائماً أن معيار التفرقة بين الضرائب النوعية على الدخل والضريبة الموحدة يستند إلى فكرة تجميع الدخول في وعاء واحد، أو فرض ضرائب متعددة على كل نوع من أنواع (مصادر) الدخل.

وعلى هذا الأساس تقسم الضرائب إلى:

أولاً: الضرائب النوعية على الدخل:

يقوم نظام الضرائب النوعية على أساس التمييز بين الدخول وفقاً لمصادرها، ثم إخضاع كل مصدر من مصادر الدخل إلى ضريبة نوعية مستقلة لها وعاء وسعر خاص بها. فتفرض مثلاً ضريبة المرتبات وضريبة المهن على الدخل الذي مصدره العمل. وتفرض الضريبة العقارية على الدخل الذي مصد ره رأس المال. وتفرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على الدخل الذي مصدره رأس المال والعمل معاً.

مزايا الضرائب النوعية:

عزيزي الدارس، اعلم أن لنظام الضرائب النوعية عدة مزايا منها :

أ-يحقق هذا النظام اختلاف المعاملة الضريبية لكل نوع من أنواع الدخل من حيث منح الإعفاءات أو الاستقطاعات أو تطبيق أسعار ضريبة تتناسب مع كل نوع.

ب-سهولة تحديد الوعاء الضريبي لكل نوع من أنواع الدخول.

ج- يتم تحصل كل نوع من أنواع الضرائب في مواعيد محددة تتلاءم مع طبيعة الدخل مما يجعلها أكثر ملاءمة وقبولاً لدى المكلفين.

عزيزي الدارس، اعلم أن لنظام الضرائب النوعية عدة عيوب منها :

أ.الحاجة إلى جهاز فني وإداري كبير يتلاءم مع حجم الإقرارات المقدمة من المكلفين، وهذا يتطلب عدة إدارات ضريبية تختص كل منها بتحصيل ضريبة نوعية معينة، وهذا يؤدي إلى زيادة النفقات وبما يتعارض مع قاعدة الاقتصاد في النفقات.

ب.يتعرض المكلف إلى الكثير من الإجراءات الفحص والربط والتحصيل.

ج.قد لا تخضع بعض الدخول للضرائب فيما لو تم إغفال بعض الأنشطة من الخضوع للضريبة.

د.النظام الضريبي النوعي ضعيف الحصيلة وذلك لأنه كلما تعددت مصادر الدخول وخضعت لضرائب نوعية مختلفة كلما أدى ذلك إلى تبديد حجم الدخل الخاضع للضريبة.

ه.عدم أخذ النظرة الشمولية للمكلفين قد يؤدي إلى عدم فرض السعر المناسب على أصحاب الدخول المتعددة التي يمكن فرضها فيما لو جمعت هذه الدخول كوعاء واحد للضريبة.

ثانياً: الضريبة الموحدة على الدخول:

يقوم نظام الضريبة الموحدة **Unitary System** على تجميع الدخول بغض النظر عن مصادرها في وعاء واحد وإخضاع هذا الوعاء لضريبة واحدة وسعر واحد، وإجراءات واحدة في الربط والتحصيل، وذلك بعد استبعاد الإعفاءات المنصوص عليها في القانون، وخصم النفقات والأعباء التي تحملها المكلف في سبيل الحصول على الإيرادات.

مزايا الضريبة الموحدة:

عزيزي الدارس، اعلم أن للضريبة الموحدة عدة مزايا منها :

أ.تحقيق العدالة الضريبية لأنها تفرض وفقاً لمقدرة المكلف المالية التي لا يمكن تحديدها إلا بعد معرفة جميع مصادر دخل المكلف.

ب.توفير جهد ووقت المكلفين والجهاز الضريبي حيث أن إجراءات الربط والتحصيل موحدة. وهذا يؤدي إلى توفير النفقات.

ج.تتميز بالملاءمة إذ يستطيع المكلف معرفة كل ما يجب عليه دفعة واحدة وعلى وجه التحديد لمدة عام كامل.

د.الضريبة الموحدة ضريبة تصاعدية يزيد سعرها بزيادة المادة الخاضعة للضريبة.

ه.الضريبة الموحدة غزيرة الحصيلة بسبب وقوع الدخول المرتفعة للضريبة عند النسب العالية.

أسئلة التقويم الذاتي



أسئلة التقويم الذاتي:

1. ضع علامة (√) أو (×) أمام كل عبارة من العبارات التالية مع التعليق على كل منها في حدود ثلاثة أسطر:

أ.إذا استورد فرد سيارة للاستخدام الشخصي ودفع عنها ضريبة جمركية تعتبر هذه الضريبة ضريبة غير مباشرة.

ب. يفيد معيار نقل العبْ الضريبي بالتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة في جميع الحالات.

ج. لا تُراعي الضرائب الشخصية ظروف المكلف المالية والاجتماعية.

د. تراعي الضرائب العينية ظروف المكلف الشخصية.

ه. يقوم نظام الضريبة النوعية على الدخل على تجميع الدخول بغض النظر عن مصادرها.

و. يقوم نظام الضريبة الموحدة على أساس تمييز الدخول وفقاً لمصادرها.

4-3 : مقومات النظام الضريبي

إذا كان للنظام الضريبي أهدافاً يعمل على تحقيقها ، وعناصر وأجزاء يتكون منها ، ويحكم عمله وسلوك عناصره قواعد معينة ، فإن وضعه موضع التنفيذ يستلزم توافر مقومات أو سلطات هي[5] : السلطة التشريعية ، والسلطة التنفيذية ، والسلطة القضائية.

1 : *السلطة التشريعية*

تختص السلطة التشريعية بإصدار القوانين الضريبية التي تحدد الأشخاص الخاضعين للضريبة ، والأموال الخاضعة للضريبة (تحديد الوعاء الضريبي ، وتحديد سعر الضريبة ، وإجراءات ربط الضريبة وتحصيلها) بالإضافة إلى تحديد مسئوليات وواجبات كل من الفاحص الضريبي والمكلف ، وبشكل عام فإن القوانين التي تصدرها هذه الإدارة تغطي جميع الإجراءات القانونية والفنية المتعلقة بالضرائب.

2 : *السلطة التنفيذية*

تختص السلطة التنفيذية بتطبيق القوانين الضريبية الصادرة عن السلطة التشريعية ، وإصدار التفسيرات والتعليمات في حالة عدم وضوح الأنظمة والقرارات بما لا يتعارض مع نصوص القوانين وأحكامها ، فالسلطة التنفيذية هي التي تقوم بتنفيذ أحكام القوانين الضريبية .

ومن العوامل الضريبية لنجاح السلطة التنفيذية في تحقيق ما هو مطلوب منها توافر ما يلي:

1- توافر العناصر الفنية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة.
2- التأهيل العملي للموظفين في الإدارة التنفيذية بتنفيذ برامج تدريبية.
3- وجود نظام رقابة داخلية في الإدارة التنفيذية بحيث لا يقوم مأمور الضرائب بجميع مراحل تقدير الضريبة ابتداءً من الفحص والتقدير حتى الربط النهائي.
4- منح موظفي الإدارة التنفيذية رواتب ومكافآت مجزية ليؤدوا أعمالهم كما يجب بعيداً عن التأثيرات الخارجية.
5- توافر نظام معلومات كُفء وذلك بالاستعانة بالكمبيوتر (الحاسوب) الذي يمكن من الحصول على المعلومات المتعلقة بالمكلفين بالسرعة والدقة اللازمة.

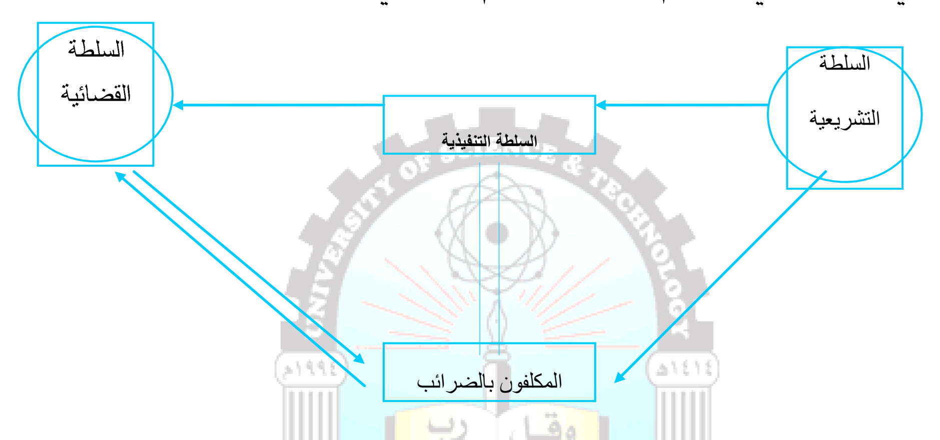
---

[5] د/ عبد الله بن علي المنيف، د/ عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، د/ محمود إبراهيم عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص9.

3 : السلطة القضائية

تتولى السلطة القضائية الفصل في المنازعات التي قد تنشأ بين المكلفين والسلطة التنفيذية فيما يتعلق بتقدير الضرائب الواجبة الدفع على المكلفين.

ويجب أن يتمتع أعضاء هذا الجهاز بالاستقلال والحياد التام بعيداً عن تأثيرات السلطة التنفيذية والمكلفين، بالإضافة إلى ضرورة إلمام أعضاء الجهاز القضائي بجميع القوانين والتعليمات والقرارات التي تصدرها السلطة التشريعية والقرارات التي تصدرها السلطة التنفيذية. ويوضح الشكل التالي العلاقة التي تحكم مقومات النظام الضريبي

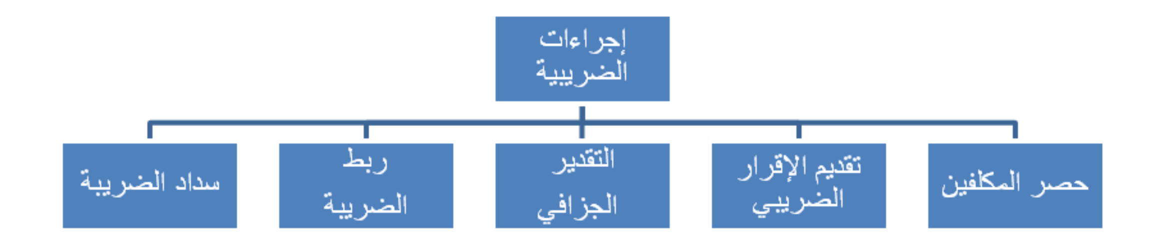


ويتضح من الشكل دور السلطة التشريعية في التأثير على كل من السلطة التنفيذية والمكلفين ذلك أن القانون الضريبي جاء ينظم العلاقة المالية بين طرفين هما السلطة التنفيذية والمكلفين بالضرائب، ويتضح أيضاً دور السلطة التنفيذية وعلاقتها بالمكلفين الذين لهم الحق في اللجوء للقضاء للفصل في المنازعات مع السلطة التنفيذية، كما أن للسلطة التنفيذية الحق في إبداء وجهة نظرها أمام القضاء مما يوضح العلاقة التبادلية بين جميع مقومات النظام الضريبي.

3-5.الإجراءات الضريبية:

عزيزي الدارس، يمكننا أن نحصر الإجراءات الضريبية في مجموعة من العناصر والمتمثلة في:

شكل يوضح عناصر الإجراءات الضريبية



ويمكننا توضيح هذه العناصر على النحو التالي على النحو التالي:

1-5-3 : حصر المكلفين:

عزيزي الدارس، يقصد بحصر المكلفين "التعرف على أسماء المكلفين وعناوينهم ومحل إقامتهم، والكيان القانوني لهم، وأنواع الأنشطة التي يمارسونها، ورأس المال، وأسماء الشركاء ومقدار الحصص أو المساهمات بالنسبة للشركات، وأنواع الضرائب الخاضعون لها، وبدء مزاولة النشاط، وعدد الموظفين والعمال، والفروع إن وجدت. علاوة على ضرورة تحديث هذه البيانات عند تغيير النشاط أوإضافة أنشطة جديدة أو فروع جديدة".

وتوجد عدة وسائل لإنجاز هذا الإجراء منها :

أ. قيام جميع مكلفي ضرائب الدخل بإخطار الإدارة الضريبية خلال مدة محددة بتاريخ بدء مزاولة النشاط، أو تغييره، أو إضافة نشاط جديد، أو تأجير العقار، أو استغلاله. وتنفذ هذه الوسيلة من خلال نموذج يصمم لهذا الغرض. ويرفق مع هذا النموذج بعض الوثائق مثل السجل التجاري أو الصناعي، ترخيص مزاولة المهنة، البطاقة الشخصية، أو العائلية أو جواز السفر، عقد التأسيس والنظام الأساسي، وعقد الإيجار.

ب. قيام المكلف بإخطار الإدارة الضريبية خلال مدة محددة بالتوقف أو التنازل عن النشاط اعتباراً من تاريخ معين وتنفذ هذه الوسيلة من خلال نموذج خاص يصمم لهذا الخصوص.

ج. إصدار البطاقة الضريبية التي تشمل عدة بيانات منها اسم المكلف، عنوانه، الجنسية، الكيان القانوني، نوع النشاط الذي يمارسه المكلف، ورقمه الضريبي.

3-5-2: تقديم الإقرار الضريبي:

عزيزي الدارس:

يعرف الإقرار الضريبي بأنه :"عبارة عن بيان يقدمه المكلف للإدارة الضريبية يحدد فيه نتيجة النشاط من ربح أو خسارة، ومقدار الدخل الخاضع للضريبة من عدمه الذي تحقق خلال فترة زمنية معينة".

وينفذ هذا الإجراء من خلال أنموذج خاص يحتوي على عدة بيانات أهمها اسم المكلف، واسم المنشأة وعنوانها، والسنة المقدم عنها الإقرار، ورقم ملف المكلف، ونتيجة أعماله، والضريبة المستحقة من واقع الإقرار.

ويرفق مع هذا الإقرار كافة الوثائق والمستندات المؤيدة لما ورد به من بيانات. فمثلاً عند تقديم الإقرار الضريبي عن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية لمكلف يمسك حسابات منتظمة يجب أن يكون هذا الإقرار مصحوباً بنسخة من الحسابات الختامية والميزانية، وكشف تفصيلي بالإهلاك والمصاريف وتقرير مراقب الحسابات. وعند تقديم الإقرار الضريبي عن ضريبة المرتبات والأجور يجب أن يرفق مع هذا الإقرار نسخة من كشوفات المرتبات والأجور. وعند تقديم الإقرار الضريبي عن الضريبة العقارية يجب أن يرفق مع الإقرار نسخة من عقود الإيجار وسندات الاستلام وكشف بالمباني المعدة للاستعمال.

وعلى كل مكلف عند تقديمه للإقرار الضريبي للإدارة الضريبية المختصة أن يحصل منها على إشعار باستلام الإقرار بما يفيد تقديمه للإقرار وتاريخ الاستلام واسم المستلم.

ويلتزم كل مكلف خاضع للضريبة بتقديم الإقرار الضريبي خلال موعد محدد بموجب أحكام القانون. وإذا تأخر عن تقديم الإقرار يكون عرضة لغرامات مالية منصوص عليها في القانون الضريبي. وقد تمنح بعض التشريعات الضريبية حوافز بإجراء تنزيلات من الضريبة المستحقة من واقع الإقرار بنسب محددة إذا تم تقديم الإقرار والسداد خلال شهور معينة وقبل نهاية الموعد القانوني لتقديم الإقرار.

ويقوم المكلف بإعداد الإقرار الضريبي والتوقيع عليه وتقديمه للإدارة الضريبية، لهذا يعتبر الإقرار وثيقة هامة ملزمة للمكلف وحُجة عليه عند ربط الضريبة والتحصيل وعند التقاضي، لأن الإقرار يتضمن البيانات والمعلومات التي حررها بنفسه وأقر بها عن نتيجة عملياته خلال الفترة موضوع التحاسب الضريبي.

وعند تقديم الإقرار الضريبي للإدارة الضريبية المختصة يجب مراعاة أنه إذا كان للمكلف أكثر من فرع يزاول فيه نشاطه فيقدم المكلف الإقرار للإدارة الضريبية التي يقع فيها مركزه الرئيسي أو للإدارة الضريبية للفرع الكائن بالعاصمة أو الفرع الأكثر نشاطاً وأوسع أعمالاً.

ولا تعتبر البيانات والمعلومات الواردة في الإقرار نهائية فللإدارة الضريبية الحق في إجراء التعديلات اللازمة للوصول إلى الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة **وذلك عبر عدة خطوات منها:**

أ.**الفحص المكتبي:** ويتم فيه فحص ملف المكلف للحصول على المعلومات التي تساعد في كتابة تقرير الفحص منها :

-الشكل القانوني للمنشأة.

-محاضر المعاينة والمناقشة عن السنوات السابقة.

-الإقرارات المقدمة من المكلف التي تتضمن عدة بيانات هامة يتم الاستفادة منها لإجراء المقارنات.

-نسخ من الإخطارات المستلمة من المكلف مثل إخطار بدء مزاولة أو التوقف.

-نسخ من الإخطارات المرسلة للمكلف مثل إخطار دعوة المكلف للحضور إلى جلسة مناقشة مع الإدارة الضريبية، أو إخطار الربط النهائي، أو إخطار الربط الإضافي.

-نسخ من العقود التي اتفق عليها المكلف مع الغير.

ب.**الفحص الميداني:** ويتحقق هذا الإجراء عن طريق قيام المكلف بالانتقال إلى مقر المكلف لفحص المستندات والدفاتر.

وتمنح التشريعات الضريبية موظفي الإدارة الضريبية الحق في الإطلاع على أية بيانات من داخل المنشأة أو من خارجها أو لدى البنوك والوزارات والمصالح الحكومية، أووحدات القطاع الخاص.

وتسفر نتيجة فحص الإقرار الضريبي عن أحد الاحتمالات الثلاثة التالية:

الاحتمال الأول: أن تقبل الإدارة الضريبية بما جاء في إقرار المكلف كما هو وبدون إجراء أية تعديلات عليه. وهذا يعني أن رقم الدخل الوارد في الإقرار تم تحديده وفقاً لمتطلبات القانون. لذلك تربط الضريبة على هذا الدخل ربطاً نهائياً وغير قابل للطعن وتكون الضريبة واجبة الأداء وتخطر الإدارة المكلف بذلك على نموذج خاص.

الاحتمال الثاني: أن تقوم الإدارة الضريبية بإجراء بعض التعديلات على رقم الدخل الظاهر بالإقرار الضريبي، ودعوة المكلف لمناقشة هذه التعديلات. وعند توصل الإدارة الضريبية مع المكلف إلى حلول تربط الضريبة ربطاً نهائياً غير قابل للطعن وتكون الضريبة واجبة الأداء، وتخطر الإدارة المكلف بذلك على نموذج خاص.

الاحتمال الثالث: أن تقوم الإدارة الضريبية بإجراء بعض التعديلات على رقم الدخل الظاهر بالإقرار الضريبي، ودعوة المكلف لمناقشة هذه التعديلات. وإذا لم يوافق المكلف على بعض التعديلات أو كلها، تربط الضريبة وفقاً للمعلومات المتوفرة لدى الإدارة الضريبية ويخطر المكلف بذلك وفقاً لنموذج خاص. ويكون هذا الربط قابلاً للطعن أمام لجنة الطعن خلال مدة معينة من تاريخ الإخطار. وإذا انتهت المدة بدون طعن في إخطار الإدارة الضريبية يصبح الربط نهائياً ويخطر بذلك المكلف وتكون الضريبة واجبة الأداء. وإذا طعن المكلف خلال المدة المحددة، فلا يكون الربط نهائياً، ولا تصبح الضريبة واجبة الأداء إلا بالجزء الذي قبله المكلف.

وعند إتباع أسلوب تقديم الإقرارات الضريبية لا تعتبر قرارات لجان الطعن نهائية، فتمنح أغلب التشريعات الحق لكل من مصلحة الضرائب والمكلف الطعن في قرارات لجان الطعن أمام محاكم خاصة خلال مدة محددة، ويمكن للمكلف ومصلحة الضرائب استئناف أحكام هذه المحاكم أمام شعب نوعية من شعب الاستئناف، وبعدها يكون حكم المحكمة الاستئنافية نهائياً غير قابل للطعن.

وتوجد عدة حالات لتقديم الإقرار الضريبي منها ما يلي :

أ. **الإقرار الضريبي عن الربح الحقيقي**: يقدم المكلف الذي يحاسب على أساس الربح الحقيقي إقراراً يحدد فيه صافي الدخل عن طريق مقارنة إجمالي الإيرادات بالمصاريف والأعباء وفقاً لأحكام القانون. ويلتزم بتقديم هذا الإقرار المكلفون الذين يلزمهم القانون بمسك سجلات وحسابات منتظمة.

ب. **الإقرار الضريبي على أساس رقم الأعمال**: يقصد بالضريبة على اساس رقم الأعمال الضريبة التي تتحدد على أساس نسبة معينة من مجموع إيرادات المكلف سواء كانت في شكل مبيعات أو تقديم خدمات. وتختلف النسبة المستخدمة لتحديد الضريبة باختلاف النشاط والمهنة.

ويقدم المكلف الذي يحاسب على أساس رقم الأعمال إقراراً إلى الإدارة الضريبية عن إجمالي الإيرادات التي تحققت خلال السنة التي تستخدم كأساس لاحتساب الضريبة بضربها في أسعار معينة.

ج.**<u>الإقرار الضريبي على أساس القياس (الربط الحكمي)</u>**: يقصد بالربط الحكمي أنه يتم تقدير دخل سنة معينة كسنة أساس لاحتساب الضريبة. وتقوم الإدارة الضريبية بتحديد الضريبة عليهم في السنوات التالية (السنوات المقيسة) استناداً إلى سنة الأساس وبدون فحص نشاط المكلف.

ويقدم المكلف الذي يحاسب على أساس القياس أو الربط الحكمي إقراراً بالضريبة في سنة الأساس ليقوم بموجبها بالسداد خلال السنوات المقيسة والتي تكون مدتها محددة ضمن أحكام مواد القانون التي ترد بخصوص هذا النوع من الربط.

ومن الجدير بالذكر أنه عند احتساب الضريبة على أساس رقم الأعمال أو الربط الحكمي يجب إعادة النظر في هذا الإجراء بحسب تغير نشاط المكلف أو تغير الظروف الاقتصادية.

3-5-3: التقدير الجزافي:

عزيزي الدارس، تلجأ الإدارة الضريبية إلى أسلوب التقدير الجزافي في عدة حالات منها:

1. أن المكلف لم يقدم إقراره الضريبي خلال المدة المحددة المنصوص عليها في القانون.
2. قدم المكلف إقراره الضريبي مستنداً إلى دفاتر غير منتظمة ولم يعتمد الفاحص هذه الدفاتر.
3. قدم المكلف إقراره الضريبي مستنداً إلى دفاتر منتظمة وتبين للفاحص تناقض ما جاء في الإقرار مع ما هو مثبت في الدفاتر.
4. امتناع المكلف عن تقديم البيانات والمعلومات والمستندات والدفاتر المؤيدة لما جاء في الإقرار.

ولتنفيذ أسلوب التقدير الجزافي تستعين الإدارة الضريبية بعدة قرائن منها:

- **موقع المنشأة**: مما لا شك فيه أن المنشأة التجارية التي يكون في موقع متميز بوسط المدينة أو في سوق تجاري له شهرة فيؤدي ذلك إلى زيادة نشاط المنشأة وبالتالي زيادة إيراداتها.
- **عدد الفروع للمنشأة**: كلما زاد عدد فروع المنشأة كلما زادت فرصة المنشأة في تسويق سلعها أو خدماتها وبالتالي زيادة إيراداتها.
- **عدد العمال**: زيادة عدد العمال في المنشأة له تأثير على حجم النشاط والإيرادات.
- **الآلات المستخدمة**: يساعد معرفة نوعية الآلات المستخدمة وكفاءتها الإنتاجية على التقدير. فكلما كانت الآلات أكثر كفاءة وإنتاجية كلما أدى ذلك إلى زيادة الإنتاج وبالتالي زيادة المبيعات والإيرادات.

-**المنافسة في السوق:** إذا قلت المنافسة في السوق فإن ذلك ينعكس إيجاباً على حجم النشاط والإيرادات.

-**معدل دوران البضاعة**: زيادة معدل دوران البضاعة يؤدي بطبيعة الحال إلى زيادة الإيرادات.

-**المواد الأساسية:** تساعد معرفة كمية وقيمة المواد الأساسية الداخلة في تركيب المنتج على تقدير ما تم إنتاجه وبيعه.

-**المظاهر الخارجية والداخلية:** قد تلجأ الإدارة الضريبية للاستعانة في التقدير ببعض المظاهر مثل أثاث وتجهيزات مكاتب المكلف، ونوعية السيارات المستخدمة، إلا أن الاعتماد على هذه المظاهر ليست دليلاً على المقدرة التكليفية للمكلف. ويجب الاستعانة ببعض القرائن السابق الإشارة إليها.

-**المنشآت المماثلة:** لتقدير دخل المنشأة يمكن الاستعانة بالمعلومات المتوفرة عن المنشآت المماثلة من حيث الإنتاج والمبيعات ومجمل الربح.

ويجب على مأمور الضرائب عند إتباع أسلوب التقدير الجزافي أن يكون ملماً بطبيعة نشاط المنشأة وعلى معرفة بأسس التقدير السليمة. مع مراعاة أثر التغيرات الاقتصادية من رواج أو كساد وظروف المنشأة على هذا التقدير.

وعند إتباع التقدير الجزافي تقوم الإدارة الضريبية بإخطار المكلف بنموذج خاص بعناصر ربط الضريبة على ضوء البيانات والمعلومات المتوفرة لديها. ويحق للمكلف الاعتراض خطياً على هذا التقدير خلال مدة محددة من تاريخ الإخطار موضحاً الأسباب التي يستند عليها في الاعتراض ومرفقاً كافة الوثائق والمستندات المؤيدة لوجهة نظره.

وعندما يصل الإخطار إلى المكلف متضمناً تقدير الإدارة الضريبية لنتيجة نشاطه فإن الأمر ينحصر في عدة احتمالات منها :

أ- إذا وافق المكلف على التقدير تربط الضريبية ربطاً نهائياً ويخطر بذلك بنموذج خاص ويكون الربط غير قابل للطعن وتصبح الضريبة واجبة الأداء.

ب- إذا وافقت الإدارة الضريبية على تعديل التقدير والتوصل مع المكلف إلى مبلغ متفق عليه تربط الضريبة ربطاً نهائياً غير قابل للطعن وتصبح الضريبة واجبة الأداء.

ج- إذا لم يرد المكلف على إخطار الإدارة الضريبية خلال المدة المحددة، تربط الضريبة وفقاً لتقدير الإدارة الضريبة ويخطر المكلف بذلك وتصبح الضريبة واجبة الأداء.

د- إذا لم يوافق المكلف على التقدير مع إصرار الإدارة الضريبية على تقديرها يخطر المكلف بذلك بنموذج خاص ويكون هذا الربط قابلاً للطعن أمام لجان الطعن خلال مدة معينة من تاريخ الإخطار.

ه- إذا لم يطعن المكلف خلال المدة المحددة تربط الضريبة ربطاً نهائياً غير قابل للطعن وتصبح الضريبة واجبة الأداء.

و- وفي أغلب التشريعات الضريبية لا تعتبر قرارات لجان الطعن نهائية، فتمنح الحق لكل من مصلحة الضرائب والمكلف الطعن في قرارات هذه اللجان أمام محاكم خاصة خلال مدة محددة. ويمكن للمكلف ومصلحة الضرائب استئناف أحكام هذه المحاكم أمام شعب نوعية من شعب الاستئناف، ويكون حكم المحكمة الاستئنافية نهائياً وغير قابل للطعن.

4-5-3: ربط الضريبة:

عزيزي الدارس، يقصد بربط الضريبة تحديد الضريبة التي يلتزم المكلف بسدادها من واقع إقراره أو عن طريق التقدير. وتحدد الضريبة بضرب وعاء الضريبة × سعر الضريبة.

وتربط الضريبة في المنشآت الفردية باسم صاحب المنشأة وفي شركات التضامن تربط الضريبة في أغلب التشريعات باسم كل شريك من الشركاء المتضامنين على حدة، وفي شركات التوصية البسيطة تربط الضريبة في أغلب التشريعات باسم كل من الشركاء المتضامنين على حده، وباسم الشركة بالنسبة للشركاء الموصين، وبالنسبة لشركات الأموال تربط الضريبة باسم الشركة.

ومن الجدير بالذكر أن ربط الضريبة باسم المكلف الطبيعي يتم شخصياً حتى ولو كان قاصراً أو عديم الأهلية أو متوفى حيث تربط الضريبة باسم الوصي أو باسم الورثة. وفي حالة قيام الزوجة بممارسة نشاط باسمها تربط الضريبة عليها لأن لها ذمة مالية مستقلة.

ويتم ربط الضريبة على صافي نتيجة المركز الرئيسي والفروع كوحدة واحدة وهذا ما يعرف بوحدة الربط، بمعنى أنه لا تفرض الضريبة على صافي دخل كل فرع على حدة بل على صافي الدخل النهائي لإجمالي العمليات التي نفذها المركز الرئيسي والفروع خلال الفترة موضوع التحاسب الضريبي. وللربط عدة أنواع هي: الربط القابل للطعن، والربط النهائي، والربط الإضافي.

1-.الربط القابل للطعن:

عزيزي الدارس، يقصد بالربط القابل للطعن:"هو الذي تقوم به الإدارة الضريبية وفقاً لأحكام القانون بموجب نموذج خاص، وتصبح الضريبة واجبة الأداء، إلا أن القانون يجيز للمكلف الطعن على هذا الربط خلال مدة محددة، ومن ثم إذا وافق المكلف على هذا الربط أو انتهت المدة المحددة للطعن يصبح الربط نهائياً، وإذا اعترض المكلف خلال المدة المحددة لا يكون الربط نهائياً.

2-.الربط النهائي:

عزيزي الدارس، يقصد بالربط النهائي:"هو الذي تقوم به الإدارة الضريبية وفقاً لأحكام القانون بموجب نموذج خاص، وتصبح بموجبه الضريبة واجبة الأداء، ويكون هذا الربط غير قابل للطعن فيه بأي حال من الأحوال".





تدريب (4)

عزيزي الدارس متى يكون الربط نهائياً؟

3-: الربط الإضافي:

عزيزي الدارس، يقصد بالربط الإضافي:"هو قيام الإدارة الضريبية بإجراء ربط جديد على المكلف مكملاً للربط الأصلي سواء تم الربط الإضافي بأسلوب الإقرار أو التقدير".

وبالرغم من أنه بعد ربط الضريبة بصورة نهائية وإبلاغ المكلف بالسداد يعتبر الربط قطعياً، إلا أن أغلب التشريعات الضريبية تسمح بإجراء ربط إضافي على المكلف في عدة حالات منها :

أ.إخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة.

ب.إخفاء نشاط من الأنشطة الخاضعة للضريبة.

ج.تقديم المكلف بيانات غير صحيحة.

د.إخفاء مستندات تبين حقيقة الإيرادات.

وفي جميع الحالات يجب إخطار المكلف بالربط الإضافي بنموذج خاص موضحاً أسس وأسباب هذا الربط وأوجه النشاط والمبالغ التي سبق الربط عليها والتي لم تربط وبالتالي لم تخضع الضريبة. علماً بأن إجراءات الربط الإضافي تتم بنفس مواعيد وأسس الربط الأصلي.

3-5-5: سداد الضريبة:

عزيزي الدارس: بعد أن يتم ربط الضريبة تقوم الإدارة الضريبية بإبلاغ المكلفين بالسداد خلال مدة محددة من تاريخ البلاغ. وإذا لم يقم المكلف بالسداد خلال هذه المدة، فإنه يقع تحت طائلة الغرامات المالية المنصوص عليها في القانون الضريبي.

والأصل أن تسدد الضريبة دفعة واحدة إلا أنه تحقيقاً لقاعدة الملاءمة ومراعاة لظروف المكلف بحيث لا يتأثر مستوى نشاطه، يمكن أن يتم سداد الضريبة على أقساط بشرط أن لا تتجاوز فترة السداد سنة واحدة في أغلب التشريعات الضريبية.

4. المشاكل المرتبطة بالضريبة.

4-1: التهرب الضريبي:

عزيزي الدارس، بما أن الضريبة هي اقتطاع جبري من دخل المكلف فقد يلجأ بطريقة أو أخرى إلى التهرب من الضريبة أو التقليل من مقدارها. وهذا ما يطلق عليه التهرب الضريبي.

التهرب الضريبي هو:"قيام المكلف بتخفيض أو عدم سداد الضريبة المستحقة عن طريق تفادي الضريبة أو الاحتيال وإخفاء المادة الخاضعة للضريبة أو التقليل منها بما يخالف أحكام القانون والتشريعات الضريبية".

4-1-1. أنواع التهرب الضريبي:

يمكن تقسيم التهرب إلى نوعين هما:

أ. **التهرب الضريبي المشروع**:يقصد بالتهرب الضريبي المشروع:"تجنب سداد الضريبة باستغلال ثغرات في القانون بهدف تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة".ولا يعاقب المشرع الضريبي على هذا

النوع من التهرب، لأنه تم من خلال الاستفادة من ثغرات القانون الضريبي. إنما يجب معالجة هذه الثغرات وإصدار التشريعات والتعليمات للقضاء عليها.

ب. **التهرب الضريبي غير المشروع**:يقصد بالتهرب الضريبي غير المشروع:" إخفاء حقائق ومعلومات بقصد التهرب الضريبي وبإتباع طرق الاحتيال وذلك بهدف تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة، وبالتالي تخفيض مقدار الضريبة المدفوعة بما يخالف أحكام القانون والتشريعات الضريبية".

ويعاقب المشرع الضريبي مرتكبي التهرب غير المشروع جنائياً ومدنياً في بعض الدول.

4-1-2. آثار التهرب الضريبي:

للتهرب الضريبي عدة نتائج وآثار منها:

أ-تخفيض حصيلة الموارد العامة وبالتالي اللجوء إلى إتباع سياسة مالية من شأنها تقليص حجم النفقات العامة وهذا يؤدي إلى انخفاض الاستثمارات أو هبوط المستوى المعيشي للأفراد، وضعف مقدرة الدولة على تقديم الخدمات العامة من صحة، وتعليم، وأمن، ودفاع.

ب-رفع سعر الضرائب الموجودة أو فرض ضرائب جديدة لتعوض الحكومة نقص الحصيلة الناجم عن التهرب.

ج-اضطرار الحكومة لتغطية العجز المالي عن طريق الإصدارات النقدية وهذا يؤدي إلى ضعف القوة الشرائية للعملة وارتفاع الأسعار.

د-اضطرار الحكومة لتغطية العجز المالي عن طريق الحصول على قروض خارجية وهذا يؤدي إلى خلق مشكلة تتعلق بتسديد القروض وفوائدها.

ه-الإخلال بقاعدة العدالة بحيث يتحمل عبء الضريبة المكلفون الذين لا يستطيعون التهرب منها ويفلت منها آخرون حسب مراكز قواهم.

و-الضرر الأخلاقي لانتشار الفساد وانعدام الأمانة ووهن الروابط والتضامن بين أفراد الأمة الواحدة.

4-1-3. أسباب التهرب الضريبي:

هناك عدة أسباب للتهرب الضريبي أهمها:

أ-**الغموض في النظام الضريبي:**

تعتبر قاعدة الوضوح من أهم قواعد النظام الضريبي. فعدم الوضوح في القوانين والتعليمات قد يخلق بعض الثغرات التي يمكن الاستفادة منها للتهرب الضريبي.

ب- قساوة النظام الضريبي:

قد تؤدي قساوة النظام الضريبي وعدم مراعاة أحوال المكلفين إلى تقليل حماسهم لدفع الضرائب، ومن ثم اللجوء إلى التهرب الضريبي، وقد تكون هذه القساوة عن طريق فرض أسعار لا تحقق العدالة للمكلفين، أو اختيار أوعية ضريبية غير مناسبة، أواختيار مواعيد تحصيل غير ملائمة للمكلفين.

ج-استخدام حصيلة الضرائب:

إن عدم استخدام حصيلة الضرائب في تقديم خدمات عامة ملموسة، سيؤدي إلى شعور المكلفين بعدم فعالية الدولة في استخدام هذه الموارد أو لاعتقادهم أنها تنفق في غير الصالح العام، ومن ثم يصلون إلى قناعة بأفضلية عدم إعطائها للدولة والتهرب من سدادها.

د-ضعف الجزاء على المتهربين:

إن ضآلة الجزاء على المتهربين من الضرائب يشجع على التهرب الضريبي، لأن المكلف يوازي بين ما سيحصل عليه من التهرب وما سيدفعه من جزاء نتيجة التهرب، ويحاول أن يحصل على العائد الأكبر.

ه-ضعف الوعي الضريبي:

إن ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين بأهمية الضرائب والمساوئ الاجتماعية والاقتصادية الناجمة عن التهرب الضريبي، قد تكون من الأسباب التي تساهم بالإضافة إلى ما سبق في عمليات التهرب الضريبي.

و-عدم كفاءة الإدارة الضريبية:

إن عدم كفاءة الإدارة الضريبية من الأسباب التي تشجع المكلفين على التهرب من الضريبة.

ز-حب المال:

تصيب الضريبة شيئاً عزيزاً على الإنسان وهو المال الذي زين حبه للناس، ومن ثم يحاول الناس التهرب منها بشتى الوسائل.

4-1-4: مواجهة التهرب الضريبي:

لمواجهة وعلاج التهرب الضريبي غير المشروع يمكننا إتباع عدة وسائل منها:

أ.تسهيل الإجراءات الخاصة بدفع الضرائب ووضوح الأنظمة الضريبية والنماذج.

ب.فرض أقصى العقوبات على مرتكبي التهرب بفرض العقوبات المالية أو السجن أوسحب جواز السفر أو المنع من السفر، أو سحب السجل التجاري ورخصة مزاولة المهنة وغير ذلك من العقوبات بحيث تكون رادعاً قوياً للمكلفين لمنعهم من اللجوء للتهرب الضريبي.

ج.الاعتناء بالسياسة العامة للدولة يشكل المحور الأساسي لعلاج التهرب الضريبي. فإذا كانت تلك السياسة غير عادلة وتتجه نحو تبذير الأموال العامة، فسوف يجد المكلف المبرر للتهرب، وبالعكس إذا كانت السياسة العامة عادلة وتتجه نحو التنمية فإن المكلف سيشعر بواجبه الوطني في تحمل الأعباء العامة.

د.لأجهزة الإعلام دور كبير في إقناع الرأي العام بأهمية الضرائب والآثار الناجمة عن التهرب الضريبي.

ه.يجب إصلاح الجهاز الضريبي الذي لا يتحقق إلا بإصلاح الجهاز الإداري برمته.

2-4 :الازدواج الضريبي:

عزيزي الدارس، يقصد بالازدواج الضريبي:"خضوع نفس المكلف أكثر من مرة لنفس الضريبة وعلى نفس الوعاء".

1-2-4.شروط الازدواج الضريبي:

من خلال التعريف السابق يتضح لنا عزيزي الدارس أن هناك عدة شروط لتحقق الازدواج الضريبي منها :

أ.خضوع نفس المكلف للضريبة:

يجب أن يكون الشخص الخاضع للضريبة واحداً حتى يمكن القول بوجود ازدواج ضريبي (وحدة المكلف). فمثلاً عند فرض ضريبة أرباح تجارية وصناعية على صافي أرباح شركات الأموال. إلا أنه يمكن فرض ضريبة أخرى يطلق عليها ضريبة القيم المنقولة على الأرباح الموزعة التي توزعها شركات الأموال على المساهمين (ضريبة على أرباح الأسهم وفوائد السندات). فلا يتحقق الازدواج الضريبي لعدم توفر خضوع نفس المكلف للضريبة. في حين أنه لو فرضت الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية في بلد معين على نتيجة النشاط، ثم تفرض نفس الضريبة على نتيجة نفس النشاط مرة أخرى في الدولة التي تنتمي إليها الشركة، فيمكن القول بوجود ازدواج ضريبي في ظل هذه الحالة.

ب.<u>أن تكون الضريبة المفروضة واحدة:</u>

لكي يكون هناك ازدواج ضريبي يجب أن تكون الضريبة المفروضة واحدة لنفس الوعاء الخاضع للضريبة (وحدة المادة الخاضعة للضريبة). فمثلاً لو أن مكلفاً قام بدفع ضريبة أرباح تجارية وصناعية عن صافي ربح نشاطه، ثم قام بدفع الضريبة العقارية عن عقار مؤجر. فلا يمكن القول بوجود ازدواج ضريبي لأن الضريبة المدفوعة ليست واحدة. في حين أنه لو فرضت الضريبة على الأرباح التجارية في بلد معين عن نتيجة النشاط، ثم فرضت نفس الضريبة على نفس الوعاء الذي سبق خضوعه لضريبة الأرباح التجارية والصناعية فيمكن القول بوجود ازدواج ضريبي في ظل هذه الحالة.

ج.<u>أن يكون الوعاء الخاضع للضريبة واحداً:</u>

لكي يكون هناك ازدواج ضريبي يجب أن يكون الوعاء الخاضع للضريبة واحداً (وحدة الضريبة). فمثلاً لو أن مكلفاً قام بدفع الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية عن نتيجة نشاطه داخل حدود الدولة التي يمارس في نشاطه، ثم قام بدفع نفس الضريبة في دولة أخرى عن نتيجة نشاطه في تلك الدولة، لا يمكن القول بوجود ازدواج ضريبي لاختلاف الوعاء الخاضع للضريبة.

د.<u>ضرورة توفر وحدة المدة:</u>

لكي يكون هناك ازدواج ضريبي يجب أن تفرض الضريبة على نفس المكلف خلال مدة واحدة. فمثلاً لو دفع مكلف ضريبة أرباح تجارية وصناعية عن نتيجة نشاطه لعام 2009م ثم قام بدفع ضريبة أرباح تجارية وصناعية عن نتيجة نشاطه لعام 2010م لا يمكن القول بوجود ازدواج ضريبي لاختلاف المدة في الحالتين.

4-2-2. أنواع الازدواج الضريبي:

يمكن تبويب الازدواج الضريبي إلى نوعين هما :

أ. <u>الازدواج الضريبي الداخلي:</u>

عزيزي الدارس، **تذكر دائماً انه** ينشأ الازدواج الضريبي الداخلي عندما تكون السلطات المالية التي تفرض الضرائب تابعة لدولة واحدة.

وقد يكون هذا الازدواج مقصوداً بهدف الحصول على موارد إضافية ويتحقق الازدواج الداخلي في عدة حالات منها:

- ✓ ازدوج الضرائب في الدول التي تتبع التنظيم السياسي الفيدرالي مثل الولايات المتحدة الأمريكية بحيث تكون هناك ولايات وحكومة مركزية، فلا مفر من فرض ضريبتين على نفس المكلف للحكومة المركزية والولاية بهدف الحصول على موارد لكل منهما.
- ✓ ازدواج الضرائب عن طريق إخضاع الدخول التي سبق إخضاعها لضرائب نوعية إلى ضريبة موحدة (الضريبة على الإيراد العام) كما هو الحال في جمهورية مصر العربية وفقاً لأحكام القانون رقم (157) لسنة 1981م. وقد يكون الازدواج الداخلي غير مقصود بأن يطبق لغياب قوانين تمنع ذلك مع عدم نية المشرع الضريبي لفرض مثل هذه الضرائب التي تتصف بالازدواجية، مما يجعل المكلف والإدارة الضريبية في حيرة من الأمر. وقد تجتهد الإدارة الضريبية في صالح الخزانة العامة لذلك نجد معظم الدول التي لا تهدف إلى إحداث ازدواج داخلي إلى النص في قانون الضرائب على منع الازدواج الضريبي لمنع الإشكالات التي قد تنتج عن عدم منع الازدواج.

ب. الازدواج الضريبي الخارجي:

عزيزي الدارس، ينشأ الازدواج الضريبي الخارجي عندما تكون السلطات المالية التي تفرض الضرائب تابعة لدولتين مختلفتين.

ويُعتبر خضوع أرباح الشركات الأجنبية في دولة معينة لضريبة أرباح تجارية وصناعية وخضوعها مرة أخرى في الدول التي تنتمي إليها هذه الشركات، مثال للإزدواج الضريبي الخارجي، أو خضوع المكلف الطبيعي الأجنبي لضريبة المرتبات والأجور في الدولة التي يعمل بها لحساب الغير، وفي نفس الوقت يخضع لنفس الضريبة وفقاً لأحكام قانون الضرائب للدولة التي يتمتع بجنسيتها. ويمكن تلافي هذا الازدواج عن طريق المعاهدات والاتفاقيات الدولية. وغالباً ما يكون الازدواج الدولي غير مقصود إذ ينشأ عادة نتيجة فرض ضرائب في كل دولة بحسب ظروفها الاقتصادية الخاصة بها دون الأخذ في الاعتبار التشريعات الضريبية في الدولة الأخرى .

أسئلة التقويم الذاتي

1-ما هي أهم البيانات التي يشملها الإقرار ؟و ما هي أهم الوثائق والمستندات المؤيدة للإقرار؟

2-هل تعتبر البيانات والمعلومات التي وردت في الإقرار نهائية؟ وإذا كان الجواب بالنفي ما هي الخطوات التي يقوم بها مأمور الضرائب للوصول إلى صافي الربح الضريبي؟

3-متى تلجأ الإدارة الضريبية إلى التقدير الجزافي ؟ وما هي الوسائل التي تستعين بها الإدارة الضريبية لتنفيذ أسلوب التقدير؟

4-ماذا يقصد بربط الضريبة ؟ وهل يمكن تعديل الربط ؟ وأين يتم الربط؟

5-عرّف ما يلي :

أ.الربط القابل للطعنب. الربط النهائيج. الربط الإضافي

ب.ما هي أنواع الازدواج الضريبي؟ وكيف يمكن تلافي كل نوع؟

3-4 :اختلاف أساليب القياس في ضرائب الدخل:

من الناحية الاقتصادية: يمكن تقدير النشاط الاقتصادي لبلد ما خلال فترة زمنية معينة عن طريق الدخل، ويقصد بالدخل هنا مجموع عوائد الإنتاج. فكما هو معروف أن عوامل الإنتاج أربعة هي: العمل وعائده الأجر، والأرض وعائدها ريع العقار، ورأس المال وعائده الفائدة، والتنظيم وعائده الربح.

ومن الناحية الضريبية: يقصد بإجمالي الدخل كل ما يحصل عليه المكلف من مصادر الدخل المختلفة التي يمكن حصرها في العمل، ورأس المال، والعمل ورأس المال معاً. أما صافي الدخل فهو عبارة عن الفرق بين إجمالي الدخل والمصاريف والأعباء التي تكبدها المكلف في سبيل الحصول على هذا الدخل.

ومن الناحية المحاسبية: يحدد الدخل أو الربح المحاسبي بالفرق بين الإيرادات والمصاريف والأعباء المرتبطة بها.ويتم التوصل إلى الربح المحاسبي بإتباع إجراءات القياس المقبولة محاسبياً والمتأثرة بالفروض والمبادئ والسياسات المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً مثل فرض الوحدة المحاسبية، وفرض وحدة القياس النقدي، وفرض الدورية، ومبدأ التكلفة التأريخي ة، ومبدأ تحقق الإيراد، ومبدأ المقابلة، ومبدأ الثبات، ومبدأ الإفصاح، ومبدأ الموضوعية، ومبدأ الحيطة والحذر وغيرها التي يخرج تناولها عن موضوع هذا الكتاب.

وعند إتباع أساليب القياس المختلفة توجد خيارات متاحة لاستخدام طريقة معينة فمثلاً عند احتساب الإهلاك توجد عدة طرق أهمها طريقة القسط الثابت، وطريقة القسط المتناقص، وطريقة ساعات التشغيل، وطريقة إعادة التقدير. وعند تحديد قيمة المخزون توجد عدة طرق أهمها طريقة متوسط التكلفة، وطريقة الوارد أولاً صادر أولاً، وطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً. وكذلك عند تكوين المخصصات توجد أساليب تقديرية مختلفة لتكوين هذه المخصصات.

وتوصلنا هذه الخيارات المتاحةإلى نتائج مختلفة عند تحديد نتيجة النشاط من ربح أو خسارة. ومن الناحية الضريبية يحق للمكلف اختيار طريقة القياس المناسبة مع اشتراط عدم تغييرها من سنة لأخرى إلا بموافقة الإدارة الضريبية.وهذا يعني أن إجراءات القياس المقبولة محاسبياً مقبولة ضريبياً ما لم يرد نص بمنع مثل هذا الإجراء أو يحدد طريقة بذاتها من طرق القياس، إلا أنه كثيراً ما يختلف الربح المحاسبي مع الربح الضريبي.

ويرجع سبب هذا الاختلاف إلى:

✓ **<u>اختلاف زمني:</u>**

ويقصد به إلى أن ما حمل على الربح المحاسبي يختلف زمنياً عما تم قبوله ضريبياً، علماً بأن مجموع المصاريف المعتمدة ضريبياً تساوي ما حمل للربح المحاسبي في النهاية. فواضح أن الفرق هنا يرجع لتوقيت خصم المصاريف. فمثلاً لو تم إهلاك أصل ثابت بمعدل 25٪ بينما الإدارة الضريبية لا تعترف إلا بمعدل 20 ٪ بمعنى أنه يتم توزيع تكلفة الأصل الثابت محاسبياً خلال أربع سنوات وضريبياً خلال خمس سنوات. فنجد أن ما سيحمل لكل فترة مالية محاسبياً يختلف عما يجب تحميله ضريبياً مؤدياً إلى اختلاف الربحين من سنة لأخرى. ولكن في نهاية عمر الأصل نجد أن ما حمل على الربح المحاسبي يتساوى مع ما حمل على الربح الضريبي والمتمثل في توزيع قيمة الأصل الثابت.

✓ **<u>اختلاف دائم:</u>**

ويرجع هذا الاختلاف إلى أن الربح المحاسبي يختلف عما هو مقبول ضريبياً بما يتفق مع أحكام التشريع الضريبي لهذا يجب تعديل الربح المحاسبي للوصول للربح الضريبي أو وعاء الضريبة بالمعادلة التالية:

وعاء الضريبة =الربح المحاسبي حسب إجراءات القياس المحاسبية+المصروفات التي خفضت الربح المحاسبي وغير المقبولة ضريبياً+الإيرادات التي لم تؤخذ في الاعتبار ويجب احتسابها ضريبياً-

المصاريف المعتمدة ضريبياً ولكنها لم تخصم قبل الوصول للربح المحاسبي-الإيرادات المفترض عدم احتسابها ضريبياً ولكنها احتسبت ضمن الربح المحاسبي.

5.النظام الضريبي اليمني.

1-5 :تطور النظام الضريبي اليمني:

كان القانون رقم (8) لسنة 1961م هو قانون الضرائب المعمول بها في المحافظات الجنوبية والشرقية. أما المحافظات الشمالية فلم تعرف وإلى عهد قريب من صور التشريعات المالية غير "الزكاة" وهي اصطلح على تسميتها بالواجبات.

وبعد قيام ثورة 26 سبتمبر1962م رأت الدولة لمواجهة متطلباتها أن تفرض بعض صور الضرائب الحديثة وبدأت تصدر التشريع تلو الآخر، وتفرض به ضريبة مباشرة، ومرة أخرى ضريبة غير مباشرة.

2-5 :القوانين الضريبية اليمنية بحسب أنواع الضرائب:

1-2-5. الضرائب المباشرة:

في مجال الضرائب المباشرة نجد أن الدولة فرضت الضرائب التالية:

أ-**الضريبة على المرتبات والأجور:** يعتبر القانون رقم (1) لسنة 1967م بفرض ضريبة كسب العمل هو أول قانون يصدر لهذه الضريبة النوعية، ثم عُدل بالقانونين رقم (25) لسنة 1968م، ورقم (15) لسنة 1969م. ثم صدر القانون رقم (26) لسنة 1974م بشأن ضريبة كسب العمل. وأخيراً بعد توحيد شطري اليمن صدر القانون رقم (31) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل.وحل القانون رقم (17) لسنة 2010م محل القانون رقم (31) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل، الذي يتضمن من ضمن أحكامه هذه الضريبة النوعية.

ب-**ضريبة الأرباح التجارية والصناعية:** يعتبر القانون رقم (11) لسنة 1972م أول قانون يصدر لهذه الضريبة النوعية، ثم عُدل بالقانونين رقم (22) لسنة 1976م، ورقم (16) لسنة 1977م. وبعد تحقق الوحدة اليمنية صدر القانون رقم (31) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل، الذي عُدل بموجب أحكام القرار الجمهوري رقم (12) لسنة1999م. الذي يتضمن من ضمن أحكامه هذه الضريبة النوعية. وألغي هذا القانون بعد صدور قانون الضرائب الجديد رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل.

ج-ضريبة العقارات:يعتبر القرار الجمهوري رقم (4) لسنة 1986م بشأن فرض ضريبة العقارات أول قانون يصدر لهذه الضريبة. ثم صدر قرار رئيس مجلس القيادة بالقانون رقم (21) لسنة 1976م بشأن ضريبة العقارات، والذي عُدل بموجب القانون رقم (20) لسنة 1978م، ثم صدر القانون رقم (31) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل، وأخيراً صدر قانون الضرائب الجديد رقم (17) لسنة 2010م، الذي يتضمن من ضمن أحكامه هذه الضريبة النوعية.

د-ضريبة المبيعات العقارية:يعتبر القانون رقم (31) لسنة 1977م بشأن المبيعات العقارية أول قانون يصدر لهذه الضريبة، والذي عدل بموجب القانونين رقم (65) لسنة 1977م، ورقم (35) لسنة 1981م. ثم صدر القانون رقم (31) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل، وأخيراً صدر قانون الضرائب الجديد رقم (17) لسنة 2010م، الذي يتضمن من ضمن أحكامه هذه الضريبة النوعية.

ه-ضريبة ممارسة العمل:يعتبر القانون رقم (48) لسنة 1976م بفرض ضريبة ممارسة العمل على المنشآت العاملة أول قانون ينظم هذه الضريبة، وقد عُدل بالقانون رقم (135) لسنة 1976م. ثم صدر القانون رقم (31) لسنة 1991م بشأن ضرائب الدخل الذي يتضمن من ضمن أحكامه هذه الضريبة النوعية.وتم إلغاء ضريبة ممارسة العمل بموجب القرار الجمهوري بالقانون رقم (12) لسنة 1999م بشأن تعديل بعض أحكام مواد القانون رقم (31) لسنة 1991م

ونحن نرى أن المشرع الضريبي كان موفقاً في إلغاء ضريبة ممارسة العمل تجنباً للازدواج الضريبي، حيث كانت تقوم المنشأة الأجنبية قبل الإلغاء بسداد ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وضريبة ممارسة العمل المرادفة للوعاء الضريبي الزكوي خلال نفس الفترة. وفي نفس الوقت، تحقيقاً للعدالة بين المكلفين نرى أيضاً أن تقوم السلطات المالية بإصدار التشريعات المالية اللازمة لقيام المكلفين المسلمين بدفع الزكاة الشرعية فقط، وفقاً للأحكام الشرعية الخاصة بالزكاة، وقانون الزكاة، بينما يقوم المكلفين غير المسلمين بدفع ضرائب على دخلهم فقط، استناداً إلى قانون ضرائب الدخل.

و-ضريبة المركبات: يعتبر القانون رقم (27) لسنة 1968م بشأن ضريبة المركبات وهي الضريبة التي تسري على جميع المركبات العاملة سواءً كانت سيارات خاصة أو أجرة أو سيارات لنقل البضائع أو السيارات. ثم صدرا القانونين رقم (22) لسنة 1978م، ورقم (41) لسنة 1982م بشأن تعديل القانون رقم (27) لسنة 1968م. وبعد توحيد شطري اليمن في دولة الوحدة صدر القرار

الجمهوري بالقانون رقم (45) لسنة 1991م بشأن الضريبة على المركبات. وأضيفت ضريبة المركبات على البترول ابتداءً من عام 1995م.

5-2-2. الضرائب غير المباشرة: في مجال الضرائب غير المباشرة فنجد ما يلي:

1.ضريبة الدمغة: يعتبر القانون رقم (18) لسنة 1963م بتقرير رسم الدمغة أول قانون يصدر لهذه الضريبة. ثم عدل بالقانونين رقم (5) لسنة 1964م، ورقم (14) لسنة 1969م. وبعد تحقيق الوحدة اليمنية صدر القرار الجمهوري بالقانون رقم (44) لسنة 1991م بشأن فرض ضرائب الدمغة.

وتم إلغاء ضريبة الدمغة ابتداءً من 1998/7/1م بموجب القانون رقم (5) لسنة 1998م بإلغاء القرار الجمهوري بالقانون رقم (44) لسنة 1991م بشأن فرض ضرائب الدمغة.

ونحن نرى بأن إلغاء ضريبة الدمغة لم تتوفر له المبررات المالية والاقتصادية والفنية المقنعة حيث تعتبر هذه الضريبة عنصراً هاماً من عناصر النظام الضريبي، ومصدراً هاماً من مصادر تمويل الخزينة العامة، بالإضافة إلى أنه من خلال هذه الضريبة كانت الدولة تمارس الرقابة المباشرة على الأعمال المصرفية والتأمينية.

وكان الأجدر بدلاً من إلغاء هذه الضريبة الهامة أن تقوم الإدارة الضريبية بدراسة مشاكل تطبيق هذه الضريبة وإيجاد الحلول المناسبة وذلك بتعديل قانون ضريبة الدمغة بدلاً من الإلغاء.

2-ضريبة استهلاك القات: يعتبر القانون رقم (14) لسنة 1980م أول قانون يصدر لفرض هذه الضريبة. وبعد الوحدة صدر القانون رقم (70) لسنة 1991م بشأن الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والخدمات الذي يتضمن هذه الضريبة غير المباشرة. وألغي هذا القانون بعد صدور القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته الذي يتضمن من ضمن أحكامه هذه الضريبة.

3-الضريبة على تذاكر السينما: يعتبر القانون رقم (1) لسنة 1982م بشأن الرقابة والإشراف على دور السينما أول قانون يصدر لهذه الضريبة. وبعد الوحدة صدر القانون رقم (70) لسنة 1991م بشأن الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والخدمات الذي يتضمن من ضمن أحكامه هذه الضريبة.

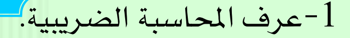
وألغي هذا القانون بعد صدور القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته الذي يتضمن من ضمن أحكامه هذه الضريبة.

4-<u>الضريبة على المياه المعدنية والغازية والمرطبات</u>: يعتبر القانون رقم (28) لسنة 1980م بفرض ضريبة على استهلاك المياه المعدنية والغازية والمرطبات أول قانون يصدر لهذه الضريبة. وبعد الوحدة صدر القانون رقم (70) لسنة 1991م بشأن الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والخدمات الذي يتضمن من ضمن أحكامه هذه الضريبة. وألغي هذا القانون بعد صدور القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته الذي يتضمن من ضمن أحكامه هذه الضريبة.

5-<u>ضريبة استهلاك المحروقات</u>: يعتبر القانون رقم (4) لسنة 1968م بشأن ضرائب استهلاك المحروقات أول قانون يصدر لهذه الضريبة غير المباشرة، ثم عدل بالقانون رقم (11) لسنة 1969م بتعديل أحكام القانون رقم (4) لسنة 1968م. وبعد الوحدة اليمنية صدر القانون رقم (70) لسنة 1991م بشأن الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والخدمات الذي يتضمن من ضمن أحكامه هذه الضريبة. وألغي هذا القانون بعد صدور القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته الذي يتضمن من ضمن أحكامه هذه الضريبة.



أسئلة التقويم الذاتي



1-عرف المحاسبة الضريبية.
2-عرف القانون العام.
3-عرف القانون الخاص.
4-هل هناك علاقة بين المحاسبة الضريبية والقانون؟ وما طبيعة هذه العلاقة إن وجدت؟

7- الخلاصة:

عزيزي الدارس، في الوحدة الأولى من هذا المقرر بعنوان" مدخل للضرائب والنظام الضريبي" تناولنا ربط التطور التاريخي للضرائب بتطور أهداف الدولة ودورها في المجتمع.ثم عرفنا الضريبة، والرسم، والثمن، والزكاة .

وعرّفنا النظام الضريبي، ومن خلال هذا التعريف ناقشنا أهداف الضرائب، والقواعد الأساسية للضرائب، وأنواع الضرائب، ومقومات النظام الضريبي، والإجراءات الضريبية.

وكما تطرقنا إلى بعض المشكلات الضريبية المتمثلة في التهرب الضريبي، والإزدواج الضريبي، ومشاكل القياس الضريبي، وتعريف المحاسبة الضريبية.

وأخيراً عزيزي الدارس، تتبعنا معاً تطور النظام الضريبي اليمني، والقوانين الضريبية التي صدرت منذ قيام الثورة، حتى صدور قانون ضرائب الدخل الأخير رقم (17) لسنة 2010م، وقانون الضريبة العامة للمبيعات رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته.

8-لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية:

عزيزي الدارس:اعلم أن المشرع الضريبي اليمني في القانون رقم (17) لسنة 2010م أخذ بنظام الضرائب النوعية المتعددة بشأن ضرائب الدخل، فأخضع كل نوع من الدخل إلى ضريبة نوعية مستقلة تتفق مع مصدر هذا الدخل.

وعليه سيتم التطرق من خلال الوحدة الثانية إلى التعرف على ضريبة المرتبات والأجور والتي تفرض على الدخل الذي مصدره العمل البحت، كما سيتم التعرف على كيفية تحديد الوعاء الضريبي لها وكيفية احتساب الضريبة عليها، إضافة إلى التعرف على الدخول الخاضعة لضريبة المرتبات والإعفاءات منها.

9- إجابات التدريبات :

8-إجابة التدريبات

إجابة التدريب(1):

يمكننا توضيح أوجه الاتفاق بين الضريبة والرسم في الأتي:

1.كل منهما مبلغ نقدي.

2.الجهة التي تقوم بالتحصيل هي الدولة باعتبارها صاحبة سيادة وسلطة.

كما يمكن توضيح الاختلاف بينهما من خلال عدة نقاط أهمها :

1.تدفع الضريبة بدون الحصول على منفعة مباشرة، بينما توجد منفعة مباشرة محددة لدافع الرسم.

2.تفرض الضريبة جبراً وليس للمكلفين حق التهرب منها بأي شكل من الأشكال، فهي تحويل جبري من المكلفين إلى الدولة بينما الرسم يتميز بالاختيار فمن يريد المنفعة أوالخدمة عليه أن يدفع المقابل (الرسم).

3.عدم القدرة على دفع الرسم يؤدي إلى حرمانه من التمتع بمزايا هذه الخدمة. بينما عدم دفع الضريبة لا يؤدي إلى الحرمان من الاستفادة من الخدمات العامة التي لا تنحصر الاستفادة منها على فئة دون أخرى مثل خدمات الصحة ، التعليم، الأمن، الدفاع.

إجابة التدريب(2):

من خلال تعريف الرسم والثمن يتضح أن ثمة أوجه تشابه تتمثل في الأتي:

أ.أن كل منهما مبلغ نقدي يدفع بقصد الحصول على نفع خاص.

ب.الجهة التي تقوم بالتحصيل هي الدولة.

أما أوجه الاختلاف بين الرسم والثمن فتتمثل في عدة نقاط أهمها:

أ. تحصل الدولة الثمن من خلال نشاطها الصناعي أو التجاري الذي يشبه نشاط القطاع الخاص. بينما الرسم إيراد عام تحصل عليه الدولة من نشاطها العام مقابل ما تقدمه من خدمات معينة خاصة.

ب. يتحدد الرسم بناءً على قانون أو قرار إداري بأقل من الكلفة. بينما يتحدد الثمن بحسب الهدف التي ترغب الدولة في تحقيقه من إنشاء المؤسسات العامة. فإذا كان الهدف اجتماعياً بحيث يوفر للفئات المحدودة الدخل إمكانية الحصول على السلع والخدمات التي تبيعها الدولة، فإنه في هذه الحالة يتحدد الثمن بأقل من الكلفة وتتحمل الدولة الخسارة. وأما إذا كان الهدف من إنشاء المؤسسات العامة هو تحقيق ربح، فيتحدد الثمن بقيمة أكبر من الكلفة وبعد إضافة هامش الربح المناسب، ويتحقق الإيراد للدولة من خلال حجم الأرباح التي تحققها المؤسسات المملوكة للدولة.

إجابة التدريب(3):

تتمثل أوجه الاتفاق بين الضريبة والزكاة في مجموعة من العناصر هي:

أ-عنصر الإجبار والإلزام حيث لا تتحقق الضريبة والزكاة إلا به.

ب-تدفع الضريبة إلى الدولة لما لها من سلطة وسيادة. وكذلك الزكاة إذ الأصل أن تدفع للدولة.

ج-انعدام المقابل الخاص فالمكلف يدفع الضريبة بصفته عضواً في مجتمع خاص والزكاة لا يدفعها المسلم مقابل نفع خاص، وإنما يدفعها بصفته عضواً في مجتمع مسلم عليه أن يسهم في معونة أبنائه وتأمينهم ضد الفقر والعجز وغير ذلك من المصالح العامة للأمة.

أما أوجه الاختلاف بين الضريبة والزكاة فتتمثل في:

أ-يظهر الخلاف في الاسم والعنوان حيث أن لكل منهما دلالة. فكلمة "الزكاة" تدل على الطهارة والنماء والبركة، وكلمة "الضريبة" تدل على أنها التزام يتحمل عبئها المكلف للخزينة العامة.

ب-الزكاة ركن ديني من أركان الإسلام فهي عبادة فرضت على المسلم شكراً لله تعالى، وتقرباً إليه. وأما الضريبة فهي التزام مدني خال من كل معنى للعبادة.

ج-لم تفرض الزكاة إلا على المسلمين فقط، وأما الضريبة فتفرض على المسلم وغير المسلم تبعاً لمقدرته على الدفع.

د-الزكاة محددة بأنصبة ومقادير وأسعار واجبة الأداء، ولا يجوز الخروج عليها. وأما الضريبة فهي تخضع في وعائها وسعرها ومقاديرها لاجتهاد السلطة المالية بحيث تكون عرضة للتغيير.

ه-للزكاة ثمانية مصاريف خاصة حددها الله في كتابه وبينها رسول الله صلى الله عليه وسلم بقوله وفعله. وأما الضريبة فتصرف لتغطية النفقات العامة للدولة بالإضافة إلى تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.

و-تحصل الضريبة نقداً، وأما الزكاة فتحصل نقداً أو عينياً.

إجابة التدريب(4):

يكون الربط نهائياً في عدة حالات منها :

1. موافقة الإدارة الضريبية على ما جاء في إقرار المكلف.
2. موافقة المكلف على ربط الإدارة الضريبية.
3. عدم طعن المكلف على ربط الإدارة الضريبية خلال المدة المحددة.
4. عدم طعن المكلف أو الإدارة الضريبية على قرار لجنة الطعن خلال المدة المحددة.
5. صدور حكم المحكمة ولم يستأنف المكلف أو الإدارة الضريبية أمام محاكم الاستئناف.
6. صدور حكم محكمة الاستئناف.

أسئلة
الوحدة الأول

السؤال الأول: عرف المحاسبة الضريبية ؟ ووضح علاقة المحاسبة الضريبية بالقانون؟

السؤال الثاني: "يمكن ربط التطور التأريخي للضرائب بتطور أهداف الدولة ودورها في المجتمع". علق على هذه العبارة موضحاً المراحل الأساسية للتطور التأريخي للضرائب.

السؤال الثالث : عرف الضريبة والرسم والثمن العام والزكاة ؟ ووضح أوجه الاتفاق والاختلاف؟

السؤال الرابع : تناول بالتحليل أوعية الزكاة وسعرها ، ومصارفها؟

السؤال الخامس : تستخدم الضرائب لتحقيق عدة أهداف مالية واقتصادية واجتماعية". وضح هذه العبارة.

السؤال السادس : "لابد لأي نظام أن يعمل وفقاً لقواعد معينة تحدد سلوكه وتنظم عمله". علق على هذه العبارة موضحاً القواعد التي تحكم النظام الضريبي.

السؤال السابع : تناول بالشرح والتحليل معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، ومزايا وعيوب كل منهما.

السؤال الثامن : ما هو معيار التفرقة بين الضرائب الشخصية والضرائب العينية؟

السؤال التاسع : ما هو معيار التفرقة بين الضرائب النوعية والضريبة الموحدة على الدخل؟ ومزايا وعيوب كل منهما.

ماذا يقصد بحصر المكلفين؟ وما هي وسائل إنجاز هذا الإجراء؟

السؤال العاشر: ما هي حالات تقديم الإقرار الضريبي.

السؤال الحادي عشر: ما هو الإجراء المتبع بعد ربط الضريبة ؟

السؤال الثاني عشر: توصل من خلال تعريف الازدواج الضريبي إلى شروط هذا الازدواج؟

السؤال الثالث عشر: بما أن الضريبة هي اقتطاع جبري من دخل المكلف، فقد يلجأ إلى التهرب من الضريبة.

أ.عرف التهرب الضريبي.

ب.تناول أسباب التهرب الضريبي بالشرح.

ج.تناول آثار التهرب الضريبي بالشرح.

السؤال الرابع عشر: ما هي مشكلات القياس في ضرائب الدخل ؟

السؤال السابع :ضع علامة (√) أو علامة (×) أمام كل عبارة مع التعليق في حدود ثلاثة أسطر:

1.عند وجود تعارض بين مبدأ محاسبي ونص مادة من مواد القانون الضريبي يتم التمسك بالمبدأ المحاسبي.

2.يعتبر القانون الضريبي فرعاً من فروع القانون العام.

3.توجد علاقة بين التطور التأريخي للضرائب وتطور أهداف الدولة ودورها في المجتمع.

4.لا يوجد فرق بين الضريبة والرسم.

5.لا يوجد فرق بين الرسم والثمن العام.

6.هناك أوجه تشابه واختلاف بين الزكاة والضريبة.

7. العدالة الضريبية هي المعاملة المتشابهة للمكلفين المختلفة ظروفهم.

8. تتحقق قاعدة الوضوح إذا كانت نصوص التشريع الضريبي واضحة.

9. تتحقق قاعدة الملاءمة إذا سمح بالتقسيط عبر عدة فترات.

10.يقصد بقاعدة الاقتصاد في النفقات أن تكون نسبة نفقات الجباية إلى الحصيلة أقل ما يمكن.

11.يفيد المعيار الإداري في جميع الحالات للتفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

12.يستند المعيار العملي في التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة إلى فكرة مناسبة فرض الضريبة.

13.تعتبر البيانات والمعلومات الواردة في الإقرار الضريبي نهائية.

14.تلجأ الإدارة الضريبية إلى أسلوب التقدير الجزافي في حالة واحدة فقط هي أن المكلف لم يقدم إقراره الضريبي خلال المدة المحددة.

15.لا يمكن تعديل الربط.

16.تقوم الإدارة الضريبية بإجراء الربط الإضافي بأسس ومواعيد تختلف عن الربط الأصلي.

17.يجب أن تسدد الضريبة دفعة واحدة.

18.لا يظهر الازدواج الضريبي إذا تعرض نفس الشخص لدفع الضريبة أكثر من مرة.

10. هوامش الوحدة :

---

(2) تم الاعتماد في موضوع الزكاة على المرجع التالي: د/ يوسف القرضاوي، فقه الزكاة : دراسة مقارنة لأحكامها وفلسفتها في ضوء القرآن الكريم والسنة، (بيروت: مؤسسة الرسالة جزء 1، وجز2، 1986م)

(3) القرآن الكريم، سورة التوبة، أية (102).

(4) القرآن الكريم، سورة التوبة، آية (11).

(5) القرآن الكريم، سورة النور، آية (33).

(6) القرآن الكريم، سورة الحديد، أية (7).

(7) القرآن الكريم، سورة التوبة، الآية (58-60).

(8) د/ عبد الله بن على المنيف، د/ عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، د/ محمود إبراهيم عبد السلام، مرجع سبق ذكره، ص72.

(9) د/ صباح نعوش، الضرائب في الدول العربية، (بيروت : المركز الثقافي العربي، 1987م) ص8.



الضريبة على المرتبات والأجور


UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
١٩٩٤م
١٤١٤هـ
وقل رب
زدني علماً
جامعة العلوم والتكنولوجيا

محتويات الوحدة



1. المقدمة:

1-1 التمهيد:

مرحباً بك -عزيزي الدارس- في الوحدة الثانية من مقرر المحاسبة الضريبية، والتي جاءت بعنوان الضريبة على المرتبات والأجور، حيث أن المشرع الضريبي اليمني في القانون رقم (17) لسنة 2010م أخذ بنظام الضرائب النوعية المتعددة بشأن ضرائب الدخل، فأخضع كل نوع من الدخل إلى ضريبة نوعية مستقلة تتفق مع مصدر هذا الدخل، **ومن هذا المنطلق فإن الدخل الذي مصدره العمل البحت لدى الغير تفرض عليه ضريبة المرتبات والأجور**، وبالتالي سنتناول في هذه الوحدة خمسة مواضيع؛ من خلالها سيتم التعرف على ضريبة المرتبات والأجور، بالإضافة إلى خصائصها التي تميزها عن غيرها؛ وشروط سريانها؛ ونطاق فرضها؛ وكيفية تحديد الوعاء الضريبي الخاص بها، مع شرح لأسعار الضريبة المختلفة وتوضيح كيفية احتساب الضريبة على المرتبات والأجور ضمن السعر **الضريبي الذي اقره المشرع الضريبي اليمني.**

وضمن هذه الوحدة عزيزي الدارس أوردنا لك مجموعة من التدريبات وأسئلة التقويم الذاتي، آملين منك أن تحرص على البحث عن إجاباتها ضمن مفردات الوحدة، مع نصحك بعدم التسرع في الإجابة عليها إلى بعد دراسة الوحدة، وذلك بهدف تحديد مستوى استيعابك لها.

2.1. أهداف الوحدة:



عزيزي الدارس، بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على:

- تعريف ضريبة المرتبات والأجور وخصائصها وشروطها.
- معرفة نطاق الضريبة على المرتبات والأجور(الدخول الخاضعة للضريبة والإعفاءات منها).
- التعامل مع اسعار الضريبة المختلفة.
- تحديد الوعاء الضريبي لضريبة المرتبات والأجور.
- احتساب ضريبة المرتبات والأجور.

3.1. أقسام الوحدة:

عزيزي الدارس تتكون هذه الوحدة من الأقسام الرئيسة التالية:

القسم الأول: مفهوم الضريبة على المرتبات والأجور وخصائصا وشروط سريانها.

القسم الثاني: نطاق فرض الضريبة على المرتبات والأجور.

القسم الثالث: تحديد وعاء الضريبة على المرتبات والأجور واحتساب الضريبة عليه.

القسم الرابع: ربط الضريبة وتحصيلها.

القسم الخامس: حالات عملية على ضريبة المرتبات والأجور.

القسم السادس: حالات عملية على ضريبة المرتبات والأجور.

4.1. القراءات المساعدة:



عزيزي الدارس يمكنك الرجوع إلى الكتب المتصلة بموضوعات هذه الوحدة وهي:

1-أبو حشيش، خليل عواد: المحاسبة الضريبية. عمان، الأردن: إثراء للنشر والتوزيع، 2010م، ص 186-.245.

2-الربيدي، محمد علي:المحاسبة الضريبية وفقاً لأحكام القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل. صنعاء: مركز الأمين، 2010م، ص 87-159.

3- خصاونة، جهاد سعيد ناصر: مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني. عمان، 1995، ص 169-237.

4-كمال، محمد حسن، محمد، سعيد عبد المنعم: دراسات في المحاسبة الضريبية. القاهرة، 1995م،ص 207-247.

5- وزارة المالية، مصلحة الضرائب: قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م ولائحته التنفيذية. صنعاء، الإدارة العامة للشؤون القانونية، 2011م، ص 41-43، ص47-52.

2: مفهوم الضريبة على المرتبات والأجور وخصائصها وشروطها:

2-1: تعريف الضريبة على المرتبات والأجور:

عزيزي الدارس، **يمكن تعريف الضريبة على المرتبات والأجور بأنها:**
"ضريبة نوعية مباشرة تفرض على إجمالي دخل المكلف الطبيعي الناتج من العمل البحت لدى الغير، وهي ضريبة شهرية التحصيل سنوية الاستحقاق تأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف، وتُستقطع عند المنبع، وتستجيب لقاعدة الملائمة".

2-2: خصائص الضريبة على المرتبات والأجور:

عزيزي الدارس، من خلال التعريف السابق يتضح لنا أن الضريبة على المرتبات والأجور تتميز بعدة خصائص يمكن توضيحها بالشكل الآتي:

خصائص ضريبة المرتبات والأجور
نوعية
مباشرة
تفرض على اجمالي الدخل
تفرض على الشخص الطبيعي
شهرية التحصيل سنوية الاستحقاق
نوعية قريبة من الشخصية
تحجز عند المنبع
تستجيب لقاعدة الملاءمة

و يمكننا شرح تلك الخصائص على النحو الأتي:

1-: ضريبة نوعية:

تُعتبر الضريبة على المرتبات والأجور ضريبة نوعية **لأنها تفرض على نوع معين من الدخل الذي مصدره العمل البحت**، مع ارتباط المكلف بصاحب العمل بعلاقة التبعية والإشراف.

2- : ضريبة مباشرة:

تُعتبر الضريبة على المرتبات والأجور من الضرائب المباشرة **لكون المكلف يتحمل عبئها ولا يستطيع نقلها إلى شخص آخر**، ولكونها تفرض على عناصر ثابتة تتميز بالاستقرار النسبي، ولكونها تفرض بمناسبة حصول المكلف على الدخل (المرتب والأجر، أوالمكافأة، أوالبدل)، ويمكن حصر المكلفين بها في كشوفات.

3- : ضريبة على الدخل الإجمالي:

تسري ضريبة المرتبات والأجور على الدخل الإجمالي الذي يحصل عليه الموظف أو المستخدم أو الأجير، دون خصم أية مصاريف أو أعباء يتحملها المكلف في سبيل الحصول على الدخل، ومن ثم لا يسمح بخصم مصاريف انتقاله من مكان سكنه إلى مقر عمله.

4- : ضريبة تسري على دخل الشخص الطبيعي:

تسري ضريبة المرتبات والأجور على دخل الشخصي الطبيعي الذي يعمل لحساب الغير سواءً كان هذا الغير شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً، ويمكن تبرير ذلك بأن العمل هو العنصر الأساسي في عقد العمل ولا يمكن تقديمه إلا من خلال شخص طبيعي.

5- : ضريبة شهرية التحصيل سنوية الاستحقاق:

تتميز الضريبة على المرتبات بأنها شهرية التحصيل سنوية الاستحقاق.ولهذا يتم تحويل حد الإعفاء اللازم والشرائح التي حددت على أساس سنوي إلى حد إعفاء وشرائح على أساس شهري.

6- : ضريبة عينية قريبة من الشخصية:

عزيزي الدارس: كما هو معروف بأن الضريبة الشخصية هي تلك التي تراعي الظروف الشخصية للمكلف كاملة غير أن المشرع اليمني حاول أن يضفي على ضريبة المرتبات والأجور بعض عناصر شخصية الضريبة بحيث أصبحت قريبة من الشخصية وليست شخصة تماماً **وذلك من خلال ما يلي :**

أ.إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة بموجب نص الفقرة (ج) المادة (65) من القانون رقم (17) لسنة 2010م:

"ينسب حد الإعفاء السنوي للأشخاص الطبيعيين المقيمين والبالغ (120.000) مائة وعشرون ألف ريال والذي يجب أن يُنزل من الدخل الخاضع للضريبة ، إذا كانت فترة ربط الضريبة أقل من (12) شهراً."

ونظراً لكون الضريبة على المرتبات والأجور ضريبة شهرية التحصيل سنوية الاستحقاق، فيجب عند ربط الضريبة تحويل حد الإعفاء من حد إعفاء سنوي إلى حد إعفاء شهري.

ونظراً لكون حد الإعفاء السنوي 120.000ريال في قانون الضرائب الجديد ، فإن حد الإعفاء الشهري يصبح 10.000ريال (120.000ريال ÷ 12 شهر).

ب.سمح القانون بخصم قسط التقاعد وفقاً لنص الفقرة (أ) المادة(49) من القانون رقم (17) لسنة2010م التي تشير إلى أنه تستبعد من مجموع الدخل الشهري المبالغ المقررة لحساب قسط التقاعد بموجب القوانين والأنظمة المقرة.

ج.جعل المشرع سعر الضريبة تصاعدياً مع تقليل عدد الشرائح وتقليل حدة التصاعد.

عزيزي الدارس : تذكر دائماً مع أن جميع العناصر السابقة تؤدي إلى جعل الضريبة على المرتبات والأجور قريبة من الضريبة الشخصية ، **غير أنه لا يمكن** القول أنها ضريبة شخصية لأن المشرع اليمني لم يراع كافة الظروف المحيطة بالمكلف، مثل الإعفاءات الممنوحة مقابل الأعباء العائلية حيث لم يفرق المشرع اليمني بين المكلف المتزوج والمكلف العازب، والمتزوج الذي يعول والذي لا يعول بخلاف التشريعات العربية التى منحت إعفاءات مقابل الأعباء العائلية.

7-: ضريبة تُحجز عند المنبع:

تحجز الضريبة على المرتبات والأجور عند المنبع، حيث تنص الفقرة (أ) من المادة (99) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أنه :

"تستقطع الضريبة شهرياً من قبل صاحب العمل عند أداء الدخل إلى المكلف مع مراعاة المدة التي يعود إليها الدخل على أساس الشهر الذي تم فيه أداء الخدمة.

وكما تنص الفقرة (ب) من المادة (99) على أنه :

"يتم استقطاع الضريبة على الدخول أو المستحقات الأخرى عند صرفها أو أدائها للمكلف، وعلى صاحب العمل تجميع مبالغ الضريبة المستحقة من هذه الدخول المستقطعة خلال الشهر، وإدراجها ضمن إقراره الشهري الملزم بتقديمه وتسديده إلى المصلحة في كل شهر عن دخل موظفيه أو مستخدميه بموجب أحكام المادة (101) من هذا القانون".

وكما تنص المادة (100) على أنه :

"تستحق الضريبة أصلاً على صاحب الدخل الخاضع لها، إلا أن أصحاب الأعمال هم المكلفون باستقطاعها وتوريدها إلى المصلحة، وإن لم تستقطع الضريبة من صاحب الدخل.

ويلاحظ من استعراض النصوص السابقة تناولها لموضوع واحد هو أن ضريبة المرتبات والأجور تُستحق على الشخص الذي حصل على الدخل (الموظف أو العامل).

عزيزي الدارس: اعلم أن صاحب العمل هو الملزم باستقطاع وتوريد الضريبة حيث يلتزم صاحب العمل باستقطاع هذه الضريبة من المنبع وتوريدها إلى الإدارة الضريبية، حتى ولو لم تستقطع الضريبة من صاحب الدخل.

8- : ضريبة تستجيب لقاعدة الملاءمة:

تستجيب الضريبة على المرتبات والأجور لقاعدة الملاءمة فهي سهلة التحصيل لكونها تُجبى من المنبع مما يخفف العبء عن كاهل موظفي مصلحة الضرائب، علاوة على أن المكلف لا يشعر بوطأتها لأنها تحجز قبل أن يستلم دخله.

2-3 : شروط سريان الضريبة على المرتبات والأجور:

عزيزي الدارس: يشترط لسريان الضريبة على المرتبات والأجور ضرورة توافر عدة شروط منها:

1- : أن يكون المبلغ المدفوع الذي يحصل عليه المكلف من قبيل المرتبات والأجور وما في حكمها مقابل عمل يؤديه المكلف لحساب الغير وتحت إشرافه وتوجيهه، أي أن تتوافر في علاقة المكلف بصاحب العمل علاقة التبعية والإشراف، وبغض النظر عن طريقة دفع هذا المبلغ سواءً كان ثابتاً أو متغيراً، أو في شكل عمولة أونسبة من الربح.

2- : يجب التفرقة بين المبلغ المدفوع من الخزينة العامة أو من الخزينة الخاصة لأن العرف الضريبي يفرق بينهما على النحو التالي:

أولاً : إذا كان المبلغ المدفوع من خزينة عامة مثل الوزارات والمصالح والهيئات والمؤسسات العامة وغير ذلك من الأشخاص الاعتبارية العامة، فهو يخضع للضريبة على المرتبات والأجور بشكل مطلق، سواءً كان هذا الشخص الذي حصل على هذا المبلغ يمنياً أو أجنبياً، مقيماً في اليمن أو في الخارج، سواءً كان هذا المبلغ المدفوع عن أعمال أو خدمات أديت في اليمن أو في الخارج.

ومن هذا المنطلق تسري ضريبة المرتبات والأجور على المرتبات والأجور التي تدفعها الحكومة اليمنية للعاملين الأجانب والعاملين بالسفارات والمكاتب اليمنية في الخارج.

ثانياً : إذا كان المبلغ المدفوع من خزينة خاصة مثل الأفراد والشركات على اختلاف أشكالها القانونية وسواءً كانت يمنية أو أجنبية، فهو يخضع للضريبة على المرتبات والأجور في الحالتين:

أ - إذا كان المبلغ المدفوع **لشخص مقيم في اليمن، فهو يخضع للضريبة بغض النظر عن جنسيته** سواءٍ كان يمنياً أو أجنبياً فمجرد توفر شرط الإقامة في اليمن فتستحق ضريبة المرتبات والأجور على الشخص الذي حصل على الدخل.

ب-إذا كان المبلغ المدفوع من مصدر أجنبي (شركة أجنبية) بسبب قيام شخص طبيعي **بتأدية خدمة لليمن، فإن هذا الدخل يخضع للضريبة** على المرتبات والأجور، سواءً كان المستفيد يمني أو غير يمني، وسواءً دفع له المبلغ في اليمن أو قيد لحسابه في الخارج، فأساس اسستحقاق الضريبة هو الحصول على دخل مصدره شركة عاملة في اليمن، مقابل تأدية خدمة لليمن.

❖**وبناءً على ما تقدم** فإن ما يتم دفعه من مرتبات من قبل إحدى الشركات العاملة في اليمن بموجب القوانين اليمنية، لموظفيها الذي يعملون بفروعها المستقلة في الخارج، **لا تستحق عليها ضريبة مرتبات والأجور**، طالما أنها دفعت من خزينة خاصة من مصدر خارج الجمهورية وعن خدمة في الخارج.

❖**كذلك** إذا أوفدت إحدى الشركات الأجنبية بعض مهندسيها للإشراف على مشروع تقيمه في اليمن، فإن المرتبات التي تدفعها هذه الشركة الأجنبية لهؤلاء المهندسين الأجانب عن مدة عملهم في اليمن **تخضع لضريبة المرتبات والأجور** لأنها دفعت لهم بسبب خدمة أديت في اليمن.

❖وإذا قامت إحدى الشركات العاملة في اليمن، باحتساب مرتبات لبعض الموظفين التابعين لها في الخارج، لتنفيذ أعمال خاصة بالشركة العاملة في اليمن، وذلك بتخصيص كل أوقات الدوام، لتحليل البيانات، وإجراء الدراسات، وتقديم التوصيات للأعمال التي يتم تنفيذها في اليمن، **فإن هذه المرتبات تخضع للضريبة** على المرتبات والأجور وفقاً لقانون الضرائب اليمني، **إذا لم توجد اتفاقية لمنع الإزدواج الضريبي** بين اليمن والدولة التي تنتمي إليها الشركة العاملة في اليمن.

3. نطاق فرض الضريبة على المرتبات والأجور

3-1: الدخول التي تسري عليها الضريبة:

عزيزي الدارس: إستناداً إلى المادة (48) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، تسري الضريبة على المرتبات والأجور وما في حكمها من المزايا والمنافع النقدية والعينية على ما يلي:

"أ- جميع المبالغ المدفوعة للموظف أو العامل الناجمة عن عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد، وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المبالغ المدفوعة، وسواءً دفعت لهم مقابل العمل المنجز في الجمهورية أو خارجها، طالما وأن هذه المبالغ المدفوعة مصدرها الجمهورية، باستثناء المستبعد منها بموجب هذا القانون.

ب- مايستحق للمكلف أو الموظف من مصدر أجنبي عن أعمال تم أداؤها في الجمهورية.

ج- المرتبات والمكافآت والبدلات التي تمنح لرؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في وحدات القطاع العام والمختلط من غير المساهمين.

د- المرتبات والمكافآت لرؤساء وأعضاء مجالس الإدارة ومديري شركات الأموال."

ويتضح من النص أن المشرع حدد سريان الضريبة على المرتبات والأجور في المجموعات التالية:

<u>1- الدخول التي تُحصل من الجمهورية:</u>

<u>وتشمل هذه المجموعة</u>: جميع المرتبات والأجور وما في حكمها من المزايا والمنافع النقدية والعينية، التي يحصل عليها الموظف أو العامل ومصدرها الجمهورية مقابل أعمال لدى الغير في الجمهورية أو خارجها، وبغض النظر عن طريقة دفع هذا المبلغ سواءً كان ثابتاً أو متغيراً؛ بصفة دورية أو غير دورية؛ أو في شكل عمولة أو نسبة من الربح، بعقد أو بدون عقد، وسواءً تم تنفيذ العمل في الداخل أو الخارج، باعتبار أن أساس فرض الضريبة في هذه الحالة هو مصدر الدخل من الجمهورية سواءً كانت من الحكومة اليمنية، أو المؤسسات العامة أو الهيئات العامة أو الشركات المختلطة أو القطاع الخاص، أو الشركات الأجنبية.

وعلى هذا الأساس تخضع المرتبات والأجور وما في حكمها من مزايا ومنافع، للضريبة على المرتبات والأجور التي يحصل عليه الموظفون في الخارج لتنفيذ أعمال خاصة بالشركة سواءً داخل أو خارج الجمهورية، طالما أن المبالغ المدفوعة مصدرها الجمهورية.

2-: الدخول المحققة في الجمهورية من مصدر أجنبي:

تشمل هذه المجموعة: جميع الدخول التي يحصل عليها الموظف أو العامل من مصدر أجنبي مقابل أعمال تم تنفيذها في الجمهورية، بصرف النظر عن الشخصي الطبيعي الذي يتقاضى هذا الدخل (يمني أو أجنبي، مقيم أو غير مقيم) باعتبار أن أساس فرض الضريبة في هذه الحالة هو دخل الشخص الطبيعي المحقق في الجمهورية من مصدر أجنبي.

3-: الدخول التي يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في وحدات القطاعين العام والمختلط من غير المساهمين:

وتشمل هذه المجموعة: المرتبات وما في حكمها التي تُدفع لرؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في وحدات القطاعين العام والمختلط من غير المساهمين. ونحن نرى إن إضافة عبارة "غير المساهمين" جاءت متوافقة مع نص الفقرة(هـ) المادة (14)، التي تشير إلى أنه لا يعتبر من المصاريف واجبة الخصم أي مبالغ يتم دفعها للمساهمين، وهذا يعني أنها إذا ظهرت مرتبات المساهمين ضمن المصاريف عند التحاسب الضريبي لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، فإنه يجب إضافتها حتى تخضع للضريبة، لهذا ومنعاً لخضوع نفس المبالغ لضريبيتين نوعيتين تم استبعاد المساهمين.

4-: الدخول التي يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات الأموال:

وتشمل هذه المجموعة: المرتبات والأجور، والمكافآت، والبدلات والمزايا النقدية والعينية التي تدفع لرؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات الأموال. ونرى إضافة عبارة "بشرط التفرغ لإدارة الشركة، حتى لا يلجأ رؤساء وأعضاء مجالس الإدارات في شركات الأموال، الذين يشغلون نفس المركزالوظيفي في أكثر من شركة، إلى تحميل كل شركة على حدة بالمرتبات وما في حكمها الذين يحصلون عليها من كل شركة.

ونرى أيضاً حتى يتم تعديل النص، أن يتم التعامل مع الأشخاص غير المتفرغين، ويتقاضون مرتبات من مختلف الشركات، أن يخضع مرتب واحد فقط للضريبة على المرتبات والأجور، وتدرج بقية المرتبات في الشركات الأخرى ضمن وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.استناداً إلى المعالجة الضريبية التي تسمح للموظف أوالعامل الاستفادة من حد الإعفاء وتصاعد الشرائح مرة واحدة.

2-3 : الإعفاءات من الضريبة على المرتبات والأجور:

عزيزي الدارس، تذكر دائماً أنه لا يُعفى المكلف إلا بنص صريح.

لهذا حددت المادة (50) من القانون رقم (17) لسنة 2010م الإعفاءات من الضريبة على المرتبات والأجور، لاعتبارات معينة وفقاً لشروط معينة وعلى النحو التالي:

1- الدخول التي يقبضها سفراء أو قناصل الدول الأجنبية الممثلة في الجمهورية، وأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي، والموظفين الأجانب:

تنص الفقرة (أ) من المادة (50) على أنه تعفى من الضريبة :

"الدخول التي يتقاضاها سفراء أو قناصل الدول الأجنبية الممثلة في الجمهورية، وأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي وموظفوهم الأجانب، وذلك بشرط المعاملة بالمثل، ولا يشمل الإعفاء سوى الدخل الناتج من الأعمال المتعلقة بممارسة وظائفهم المشار إليها".

ويستفاد من النص أن هناك عدة شروط لإعفاء الدخول التي يقبضها سفراء أو قناصل الدول الأجنبية الممثلة في الجمهورية، وأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي، والموظفين الأجانب.



تدريب (4)

ما هي شروط إعفاء الدخول التي يقبضها سفراء أو قناصل الدول الأجنبية الممثلة في الجمهورية، وأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي، والموظفين الأجانب؟

2- : الدخول التي يقبضها خبراء المنظمات الدولية الأجانب وخبراء المعونات الأجنبية من المنظمات الحكومية وغير الحكومية:

تنص الفقرة (ب) من المادة (50) على أنه تعفى من الضريبة:

"الدخول التي يتقاضاها الأفراد غير اليمنيين لقاء أداء واجباتهم الرسمية لدى المنظمات الدولية التي أنشئت بموجب القانون الدولي العام، والدخول التي يتقاضها الموظفون غير اليمنيين من منظمات حكومية أو غير حكومية بموجب اتفاقيات مبرمة مع الحكومة اليمنية وذلك مقابل تقديم خدمات الإعانة لليمن.

ويُستدل من النص أن الإعفاء محصور على الدخول التي يتقاضاها الأجانب العاملين في المنظمات الدولية، والمنظمات الحكومية وغير الحكومية التي تقدم خدمات إعانة لليمن، بموجب اتفاقيات موقعة مع الحكومة اليمنية. وهذا يعني أن الدخول التي يحصل عليها اليمنيون العاملون في هذه المنظمات تخضع لضريبة المرتبات والأجور.

3- : التعويضات أو المخصصات لمدى الحياة التي تدفع لضحايا حوادث العمل:

لاعتبارات إنسانية أعفى المشرع الضريبي التعويضات أو المخصصات التي تدفع لضحايا حوادث العمل، أو لمن يعولون بعد الوفاة، من الضريبة على المرتبات والأجور بنص الفقرة (ج) من المادة (50) التي نصت على أنه تعفى من الضريبة :

تعويضات حوادث وإصابات العمل، بما في ذلك المخصصات لمدى الحياة التي يتقرر دفعها لضمان حوادث وإصابات العمل أو لمن يعولون بعد الوفاة، وفقاً للأنظمة واللوائح النافذة.

4- : معاشات التقاعد ومستحقات نهاية الخدمة:

تعفى معاشات التقاعد ومستحقات نهاية الخدمة التي تمنح لموظفي الدولة، أوالمؤسسات العامة، أوالشركات المختلطة، أوالشركات الخاصة وفقاً لقوانين التقاعد وأنظمته بحسب نص الفقرة (د) من المادة (50) التي نصت على أنه تعفى من الضريبة :

"معاشات التقاعد ومستحقات نهاية الخدمة".

5- : التعويضات أو المخصصات المدفوعة مقابل أعباء العمل والمساعدات الطبية:

تنص الفقرة (هـ) من المادة (50) على أنه تعفى من الضريبة :

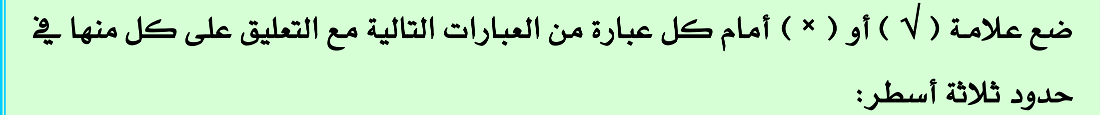
"النعويضات أو المخصصات المدفوعة مقابل أعباء العمل والمعونات الطبية والمساعدات التي تمنح بموجب تقارير طبية صادرة عن السلطات المختصة ومدعمة بالوثائق".

ويستفاد من نص هذه الفقرة أنه تمّ الإعفاء من الخضوع لضريبة المرتبات والأجور كلاً من التعويضات أو المخصصات المدفوعة مقابل أعباء العمل، والمعونات الطبية والمساعدات الممنوحة للموظفين بموجب التقارير الطبية الصادرة عن الجهات المختصة، بشرط أن تكون مدعمة بالمستندات المؤيدة.

6- : دخل العمال بالأجر اليومي:

نظراً لانخفاض أجور عمال اليومية ولصعوبة حصر وتحديد هذه الأجور نصت الفقرة (و) من المادة (50) على أنه تعفى من الضريبة:

"دخل العمال بالأجر اليومي بموجب الأسس والمعايير التي تحددها اللائحة التنفيذية".





ضع علامة (√) أو (×) أمام كل عبارة من العبارات التالية مع التعليق على كل منها في حدود ثلاثة أسطر:

1. ضريبة المرتبات والأجور ضريبة شخصية.
2. الموظفون هم المكلفون باستقطاع وتوريد ضريبة المرتبات إلى مصلحة الضرائب.
3. إذا دفعت إحدى الشركات العاملة في اليمن بموجب القوانين اليمنية رواتب لموظفيها الذين يعملون بفروعها المستقلة في الخارج فإنها تخضع لضريبة المرتبات والأجور.
4. تعتبر ضريبة المرتبات والأجور ضريبة سنوية التحصيل شهرية الاستحقاق.
5. أخذ المشرع الضريبي اليمني بنظام الاقرار السنوي بالنسبة للضريبة على المرتبات والأجور.

4 : تحديد وعاء الضريبة على المرتبات والأجور:

عزيزي الدارس، اعلم أنه يتحدد وعاء الضريبة على المرتبات والأجور بمقدار صافي الدخل الشهري.

وهو عبارة عن الفرق بين إجمالي الدخل والمبالغ التي تخصم من إجمالي الدخل وفقاً لأحكام القانون.

وعاء الضريبة (صافي الدخل الشهري) =

إجمالي الدخل – المبالغ التي تخصم من إجمالي الدخل

1-4: إجمالي الدخل:

عزيزي الدارس: حددت الفقرة (أ) من المادة (48) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أن ضريبة المرتبات والأجور وما في حكمها من المزايا النقدية والعينية تسري على:

جميع المبالغ المدفوعة للموظف أو العامل الناجمة عن عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد، وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المبالغ المدفوعة، وسواءً دفعت لهم مقابل العمل المنجز في الجمهورية أو خارجها، طالما وأن هذه المبالغ المدفوعة مصدرها الجمهورية ، باستثناء المستبعد منها بموجب هذا القانون.

وعلى أية حال فإن إجمالي الدخل يتكون من عدة عناصر أهمها:

المرتبات، والأجور، والمكافآت، والإكراميات، والبدلات النقدية بأنواعها المختلفة، والمزايا العينية بعناصرها المتعددة.

1-: المرتبات:

اعلم -عزيزي الدارس- أن المرتبات تتمثل في المبالغ النقدية التي تدفعها الجهات الحكومية والشركات والمؤسسات والأفراد شهرياً للموظفين مقابل تقديمهم خدمات وأعمال ذهنية لأصحاب العمل.

ويجب ملاحظة أن المعيار في تحديد الدخل الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور هو طبيعة العلاقة التي تربط بين من يقدم عمله وصاحب العمل، فإذا كانت هذه العلاقة علاقة تبعية وإشراف، أي علاقة تتوافر فيها خصائص عقد العمل فإن المكلف يعتبر أجيراً لدى الغير، وبالتالي فإن ما يحصل عليه من مرتبات يخضع لضريبة المرتبات والأجور.

وإذا لم تتوافر علاقة التبعية، فلا يعتبر المكلف أجيراً وبالتالي فإن ما يحصل عليه من مبالغ لا تخضع لضريبة المرتبات والأجور بل تخضع لضريبة نوعية أخرى، وكما يتضح من الأمثلة التالية :

أ: مرتب مالك المنشأة الفردية:

إذا احتسب مالك المنشأة الفردية مرتباً لنفسه مقابل إدارته للمنشأة أو عمله بها ، فإن هذا المرتب لا يخضع لضريبة المرتبات والأجور **للسببين التاليين** :

1. المرتب الذي يخضع للضريبة على المرتبات والأجور هو الذي تتوافر فيه أركان عقد العمل بحيث يدفع لشخص تربطه بالمنشأة علاقة الأجير بصاحب العمل. وهذا الشرط لا يتوفر في هذه الحالة، فمالك المنشأة الفردية لا يعتبر أجيراً إذ لا يتصور أن يتعاقد المرء مع نفسه.
2. يتمثل صافي ربح المنشأة الفردية في تضافر عنصري العمل (المجهود الذي يقوم به)، ورأس المال الذي يخاطر به صاحب المنشأة. ويخضع هذا الصافي لضريبة نوعية أخرى هي الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

ب: مرتب الشريك المتضامن:

قد ينص في عقد شركة التضامن على احتساب مرتب لأحد الشركاء مقابل إدارته للشركة، وفي هذه الحالة **فإن هذا المرتب لا يخضع للضريبة على المرتبات والأجور للسببين التاليين:**

1- يشبه مركز الشريك المتضامن مركز صاحب المنشأة الفردية، فلا فرق بين الاثنين من حيث أن كلاً منهما يبذل للمنشأة من ماله ومجهوده الشخصي، ومن حيث مسئولية الشريك المتضامن التي تعتبر مسئوليته غير محدودة وتمتد إلى أمواله الخاصة.

2- يخضع الشريك في شركات التضامن لضريبة الأرباح التجارية والصناعية التي تفرض على ناتج عمله وحصته في رأس المال معاً، وما يتقاضاه الشريك مقابل عمله يكون بحسب الأصل حصة في الربح مستحقة لشريك لا أجراً مستحقاً لأجير، ومما يؤكد هذا محاسبياً أنه يتم معالجة مرتب الشريك المتضامن في حساب توزيع الأرباح باعتباره حصة في ربح الشريك المتضامن.

ج- مرتب الشريك الموصي:

لا يحق قانوناً للشريك الموصي أن يقوم بعمل من أعمال الإدارة أو أن يظهر بمظهر المدير المسؤول، لكن يمكن لهذا الشريك أن يقوم بعمل من الأعمال العادية مثل المحاسب، أو أمين صندوق، أو أمين مخازن، وغير ذلك من الأعمال التي لا تعتبر من أعمال الإدارة. وما يتقاضاه الشريك الموصي من مرتبات يخضع للضريبة على المرتبات والأجور انسجاماً مع التشريعات الضريبية الأخرى، إلا أن المشرع الضريبي اليمني اعتبر مرتب الشريك الموصي من قبيل استخدام الدخل وأخضعه بالتالي يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية شأنه في ذلك شأن مرتب الشريك المتضامن.

ووفقاً لما تقدم فإن مرتب الشريك الموصي لا يخضع لضريبة المرتبات والأجور.

تدريب (4)



لاتخضع مرتبات مالك المنشأة، والشريك المتضامن، والشريك الموصي لضريبة المرتبات والأجور، وضح السبب في ذلك؟

د: مرتبات الأقارب:

ليس هناك ما يمنع من أن يقوم صاحب العمل بتوظيف أقاربه في منشأته كزوجته وأولاده وأشقاءه بموجب عقد عمل بينهم وبين المكلف.**وما يحصلون عليه الأقارب من مرتبات تخضع للضريبة على المرتبات والأجور** بغض النظر عن إعالة المكلف لهذا القريب أو أنه يقيم معه في معيشة واحدة.

ه : مرتبات رؤساء وأعضاء مجلس إدارات شركات الأموال:

تخضع مرتبات رؤساء وأعضاء مجلس إدارات شركات الأموال، والمؤسسات العامة والشركات المختلطة، للضريبة على المرتبات والأجور **لانفصال الذمة المالية للمساهمين عن الذمة المالية للشركة.**

ح : مرتبات الوسطاء:

فيما يتعلق بالوسطاء مثل الممثلين التجاريين، ووكلاء التأمين، الجلابين، والطوافين وغيرهم من الوسطاء، **فإنه يمكن الاسترشاد بمعيار التبعية**:

- فإذا اتضح أن هؤلاء الوسطاء مرتبطون بعقد عمل ويخضعون لإشراف وتوجيه صاحب العمل، فإن ما يحصلون عليه من مرتبات تخضع للضريبة على المرتبات والأجور.
- وإذا اتضح أن هؤلاء الوسطاء يعملون لحسابهم الخاص وتحت مسئوليتهم، فإن ما يحصلون عليه من مرتبات لا تخضع للضريبة على المرتبات والأجور، بل تخضع دخولهم لضريبة نوعية أخرى هي الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

تدريب (4)



ماهو المعيار المتبع في اخضاع مرتبات الوسطاء(الممثلين التجاريين، ووكلاء التأمين، الجلابين، والطوافين وغيرهم من الوسطاء) لضريبة المرتبات والأجور من عدمه؟

2-: الأجور:

عزيزي الدارس: تتمثل الأجور في المبالغ النقدية التي تدفعها الجهات الحكومية والشركات والمؤسسات والأفراد على فترات متقاربة (يوم أو أسبوع أو أسبوعين أو أربعة أسابيع) للعاملين مقابل الأعمال اليدوية التي يؤديها العاملين لأصحاب العمل.

ويجب أن تعلم عزيزي الدارس أنه لا يوجد أي فرق من الناحية الضريبية بين المرتب والأجر فكل منهم يخضع للضريبة على المرتبات والأجور بنفس السعر ونفس القواعد والأحكام المنصوص عليها في القانون.

3-: المكافآت:

تتمثل المكافآت في: المبالغ النقدية التي تدفع للعاملين علاوة على مرتباتهم وأجورهم مقابل أعمال أو خدمات أدوها لمنشأة **مثل** مكافآت ساعات العمل الإضافية، ومكافآت الإنتاج، والمكافآت التشجيعية، ومكافآت التدريس والتدريب والتصحيح، وغيرها.

وتخضع هذه المكافآت عزيزي الدارس للضريبة على المرتبات والأجور **مع مراعاة** التفرقة بين المكافآت الثابتة التي تصرف بشكل دوري ثابت، وبالتالي تدرج ضمن مكونات إجمالي الدخل تمهيداً لتحديد وعاء ضريبة المرتبات والأجور وتحديد الضريبة المستحق، أما المكافآت العرضية فتخضع للضريبة كوعاء مستقل بسعر نسبي ثابت15٪.

وهناك عدة حالات للمكافآت يتطلب الأمر الإشارة إليها لمعرفة مدى خضوعها للضريبة على المرتبات والأجور :

- ✓ ***مكافأة ترك الخدمة*** : هي التي تدفع للعامل عند انتهاء مدة العقد. **ولا تخضع** هذه المكافأة للضريبة على المرتبات حيث أنها لا تعتبر دخلاً وإنما هي بمثابة دفعة رأسمالية القصد منها مساعدة الموظف على مواجهة الحياة. ولقد أعفى المشرع اليمني مكافأة ترك الخدمة بنص صريح.
- ✓ ***مكافأة الاستغناء*** : هي التي تدفع عند قيام صاحب العمل بفسخ العقد قبل انتهاء مدة العقد مثل تعويض الوحدة قبل انتهاء مدة الخدمة وتعويض الوحدة دون سابق إنذار. **وتخضع هذه المكافأة**

للضريبة على المرتبات والأجور باعتبارها أجراً معجلاً عن عمل تنازل صاحب العمل عن حقه في العمل، وتخضع بسعر نسبي 15٪.

4-: الإكراميات:

عزيزي الدارس تتمثل الإكراميات في: المبالغ النقدية التي تدفع للعمال والموظفين علاوة على مرتباتهم وأجورهم في مناسبات معينة مثل إكراميات رمضان والإكراميات التي تصرف في بعض المناسبات. **وتخضع هذه الإكراميات للضريبة على المرتبات والأجور بسعر نسبي 15٪.**

5-: البدلات النقدية:

تمثل البدلات النقدية المبالغ التي تدفع للعاملين نقداً علاوة على مرتباتهم وأجورهم نتيجة ارتباطهم بعقود عمل.

وتضاف هذه البدلات إلى المرتبات والأجور لكي تخضع للضريبة على المرتبات والأجور طالما أنها تعود على العامل أو الموظف بالمنفعة الشخصية وبغض النظر عما إذا كانت تدفع بصفة دورية أو عرضية.

ومن خلال ما تقدم نستنتج أن: المعيار في تحديد البدلات النقدية التي تخضع للضريبة هو الغرض الذي من أجله تم صرف البدلات النقدية.

- فإذا كان الغرض من الصرف هو دفعها في شئون تتعلق بذات الوظيفة ولفائدة صاحب العمل وفي حدود ما تقتضيه الوظيفة من مصاريف، فإن المبالغ المدفوعة في هذه الحالة لا تعتبر مزايا نقدية، وبالتالي **لا تخضع** للضريبة على المرتبات والأجور لانتفاء صفة المنفعة الشخصية.
- وأما إذا كانت هذه البدلات النقدية تعود على الموظف والعامل بالمنفعة الشخصية، فإن المبالغ المدفوعة نقداً في هذه الحالة تعتبر مزايا نقدية، وبالتالي فإنها تخضع للضريبة على المرتبات والأجور.

وكما يتضح من **الأمثلة التالية** التي توضح ما يعتبر ميزة نقدية يخضع للضريبة، وما لا يعتبر ميزة فلا يخضع للضريبة:

أ: بدل المواصلات:

يمثل بدل المواصلات أو بدل المحروقات المبالغ النقدية التي تدفع للعاملين مقابل قيامهم بالانتقال باستخدام وسائل النقل لتنفيذ الأعمال والمهام الموكولة إليهم.

تذكر دائماً عزيزي الدارس أن بدل المواصلات لا يخضع للضريبة على المرتبات والأجور لأنه يصرف لمواجهة متطلبات الوظيفة ولصالح صاحب العمل.

وإذا صرف أي مبلغ للمستخدم كبدل مواصلات بدون وجود علاقة بين هذا البدل والوظيفة، فإن هذا المبلغ يخضع لضريبة المرتبات والأجور.

عزيزي الدارس، استنادا للمادة (57) من قرار وزير المالية رقم (508) لسنة 2010م بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم (17) لسنة 2010م، يُمنح بدل المواصلات كحد أعلى بنسبة 20٪ من الراتب الأساسي، وبملا لا يزيد عن مبلغ ثلاثون ألف ريال.

ب: بدل التمثيل أو بدل المظهر:

يمثل بدل التمثيل أو بدل المظهر المبالغ النقدية التي تدفع لشاغلي وظائف الإدارة العليا لمواجهة ما تقتضيه ضرورة ظهور من يشغل هذه الوظائف بالمظهر الاجتماعي المناسب.

اعلم عزيزي الدارس: إن هذا البدل لا يخضع للضريبة على المرتبات والأجور باعتباره من متطلبات الوظيفة.

استناداً للمادة (57) من قرار وزير المالية رقم (508) لسنة 2010م، يُمنح بدل المظهر وفقاً للضوابط التالية:

أ-وجود هيكل تنظيمي للمنشأة، يوضح المستويات الوظيفية بالمنشأة، وشروط شغل كل وظيفة.

ب-يُمنح بدل المظهر بنا يلاتجاوز بنسبة 25٪ من الراتب الأساسي، وبنا لا يزيد عن مبلغ 35.000 ريال.

ج - بدل السفر:

يتمثل بدل السفر في المبالغ النقدية التي تدفع للموظف أوالعامل مقابل السفر والمبيت خارج مقر عمله الأصلي للقيام ببعض الأعمال المتعلقة بالوظيفة لصالح صاحب العمل.

اعلم -عزيزي الدارس- أن هذا البدل لا يخضع للضريبة على المرتبات والأجور إذ أنه يدفع لمواجهة نفقات فعلية بغرض تمكين الموظف من أداء عمله.

وإذا دفع للموظف بدون أداء فعلي للوظيفة فإنه يخضع للضريبة على المرتبات والأجور بشكل مستقل وبسعر نسبى ثابت15٪.

ويمكن تحديد بدل السفر فيما يلي :

✓

✓بدل السفر الذي يمنح للموظف طيلة مدة سفره.

✓نفقات الإعداد للسفر.

✓نفقات الإقامة في الفنادق.

ويُشترط وجود لائحة داخلية أو قرار إداري لدى الجهة،يُحدد فيه بدل السفر لكل مستوى إداري، وفقاً للفقرة (2) من المادة (57) من قرار وزير المالية رقم (508) لسنة 2010م.

د: بدل الانتقال:

يمثل بدل الانتقال المبالغ النقدية التي تدفع للعاملين عند انتقالهم إلى أماكن عملهم الجديدة أو عودتهم إلى أعمالهم السابقة بموجب قرارات التعيين الخاصة بهم.

عزيزي الدارس: لا يخضع هذا البدل للضريبة على المرتبات والأجور بحكم طبيعته المرتبطه بالوظيفة وبشكل واضح.

ه: بدل طبيعة العمل:

يمثل بدل طبيعة العمل المبالغ النقدية التي تدفع للموظف أو العامل مقابل عمل معين يقوم به الموظف.

عزيزي الدارس: يخضع هذا البدل للضريبة على المرتبات والأجور إذا أعتبر جزءاً مكملاً للمرتب.

و : بدل المخاطر:

يمثل بدل المخاطر المبالغ النقدية التي تدفع للعاملين مقابل تحمل مخاطر معينة أثناء أداء العمل، مثل بدل المخاطر لطبيب الأشعة، أو لعمال المناجم، أو بدل لمخاطر بعض الصناعات الكيميائية أو غيرها التي يترتب عليها ضرر صحي.

بناء على ما سبق عزيزي الدارس: فإن بدل المخاطر يخضع للضريبة على المرتبات والأجور باعتباره مكملاً للمرتب.

وفي نفس الوقت، **لا تخضع للضريبة على المرتبات والأجور كلاً من** المبالغ المدفوعة لعلاج العاملين عند تعرضهم لمخاطر أثناء العمل، وكذلك تكلفة الترتيبات اللازمة لحمايتهم من المخاطر.

ز: بدل الملابس النقدي:

يمثل بدل الملابس المبالغ النقدية التي تمنح للموظف أو العامل لشراء ملابس.

عزيزي الدارس تذكر دائماً: إذا كان هذا البدل يدفع للموظفين الذين تتطلب طبيعة عملهم ارتداء زي خاص مثل مضيفي ومضيفات شركات الطيران وعمال الاستقبال وأفراد الشرطة والقوات المسلحة، فإن هذا البدل لا يخضع للضريبة على المرتبات والأجور لارتباطه بشئون مرتبطة بأداء الوظيفة.

وإذا كان هذا البدل يدفع للموظفين بدون ارتباطه بالعمل، فإنه يعتبر ميزة نقدية ويخضع بالتالى للضريبة على المرتبات والأجور.

ح: بدل الغذاء النقدي:

يمثل بدل الغذاء المبالغ النقدية التي تمنح للموظف أو العامل مقابل شراء أو توفير غذاء.

عزيزي الدارس إذا كان هذا البدل يمنح للعاملين في مواقع العمل حيث لا يمكنهم مغادرة مواقعهم لتناول الغذاء. فإن هذا البدل لا يخضع لضريبة المرتبات والأجور لأن الغرض من إنفاقه هو صرفه في شئون تتعلق بالوظيفة. وإذا كان البدل يدفع للموظفين بدون ارتباطه بالعمل، فإنه يعتبر ميزة نقدية ويخضع بالتالي للضريبة على المرتبات والأجور.

ط: بدل السكن النقدي:

يمثل بدل السكن المبالغ النقدية التي تدفع للموظف أو العامل لتمكينه من توفير السكن.

اعلم عزيزي الدارس: أن هذا البدل يعتبر ميزة نقدية ويخضع بالتالي للضريبة على المرتبات والأجور، استناداً لقرار وزير المالية رقم (508) لسنة 2010م، بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم (17) لسنة 2010م.

ي: بدل غلاء المعيشة:

يمثل بدل غلاء المعيشة المبالغ النقدية التي تدفع للعاملين مقابل الارتفاع في المستوى العام للأسعار وارتفاع نفقات المعيشة.

عزيزي الدارس: يعتبر هذا البدل ميزة نقدية لأنه يعود على الموظف أو العامل بالمنفعة الشخصية، وبالتالي يخضع للضريبة على المرتبات والأجور.

ك : ضريبة المرتبات والأجور التي يسددها صاحب العمل:

الأصل أن المكلف بسداد ضريبة المرتبات والأجور هم العاملون في المنشأة.

عزيزي الدارس: إذا قام صاحب العمل بسداد هذه الضريبة نيابة عن العاملين، فإنها تعتبر ميزة نقدية تخضع للضريبة على المرتبات والأجور (ضريبة الضريبة).

ل: قسط التأمينات الاجتماعية الذي يسدده صاحب العمل:

الأصل أن يقوم العامل أوالموظف بسداد قسط التأمينات الاجتماعية بنسبة 6٪من الأجر الكامل.

عزيزي الدارس : إذا قام صاحب العمل أو المنشأة بسداد هذا القسط نيابة عن العاملين، فإن هذا المبلغ المدفوع يعتبر ميزة نقدية ويخضع للضريبة على المرتبات والأجور لأنه يعود على الموظف أو العامل بالمنفعة الشخصية.

م: بدل حضور الجلسات:

يمثل بدل حضور الجلسات المبالغ النقدية التي تدفع مقابل حضور جلسات اجتماعات مجالس الإدارات أو اللجان.

عزيزي الدارس: يخضع هذا البدل للضريبة على المرتبات والأجور بشكل مستقل عن إجمالي دخل المكلف كوعاء مستقل بسعر نسبي ثابت 15٪.

ن: بدل العلاج النقدي:

يمثل بدل العلاج النقدي المبالغ المنصرفة للعاملين نقداً مقابل الحصول على العلاج.

عزيزي الدارس: وفقاً للفقرة (هـ) المادة (50) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، تم إعفاء هذه المبالغ من الخضوع لضريبة المرتبات والأجور، بشرط أن تكون هذه المبالغ المدفوعة مؤيدة بتقارير طبية ومعتمدة من الجهات المختصة.

س: بدلات أخرى:

عزيزي الدارس توجد عدة بدلات أخرى تخضع للضريبة باعتبارها مكملة للمرتبات مثل: بدل الإجازة، بدل الاغتراب، بدل الميدان، بدل المناخ والجو، بدل التخصص، بدل العيادة، البدل الخاص، البدل التشجيعي، بدل القضاء، بدل التأهيل، بدل التفرغ.

ع: المنح النقدية:

تخضع المنح والمساعدات النقدية الممنوحة للعاملين للضريبة على المرتبات والأجور باعتبارها تصرف للموظف أو العامل بصفته المستمدة من العقد وعوضاً عن المكافآت.

ف: حصة العاملين في الأرباح:

تخضع هذه الحصة للضريبة على المرتبات والأجور باعتبارها ميزة نقدية مكملة للمرتب.

ص: العمولات:

تخضع العمولات التي يحصل عليها العاملون للضريبة على المرتبات والأجور باعتبارها ميزة نقدية متممة للمرتب.

ض: أقساط التأمين على حياة الموظفين:

تخضع هذه الأقساط التي يدفعها صاحب العمل نيابة عن العاملين ولصالحهم للضريبة على المرتبات والأجور باعتبارها ميزة نقدية متممة للراتب.

6. البدلات العينية:

تمثل البدلات العينية المنافع والخدمات المادية التي يحصل عليها الموظف أوالعامل في شكل عيني علاوة على مرتبه أو أجره الأصلي مثل السكن العيني، والغذاء العيني، والعلاج العيني، والملابس العينية.

ويجب أن تتوافر في البدلات العينية عدة شروط منها :

- ✓أن تقدم المزايا العينية في شكل عيني وليس نقدي. **فمثلاً** لو قدمت المنشأة سكناً مجانياً اعتبر ذلك من المزايا العينية، بينما لو صرفت المنشأة مبلغاً نقدياً اعتبر ذلك من المزايا النقدية.
- ✓أن تمنح للعامل أو الموظف مجاناً وبدون مقابل، فإذا دفع قيمتها بالكامل فإنها لا تعتبر ميزة لأنه تحملها العامل، أما إذا دفع صاحب المنفعة جزءاً من تكلفتها فإن الفرق بين تكلفة المنفعة وما دفع يعتبر ميزة عينية تخضع للضريبة.
- ✓ أن تمنح للعامل بغرض إثابة الموظف بمعنى أن تعود عليه بالمنفعة الشخصية وأما إذا كانت هذه الخدمات مرتبطة بالنشاط وتساعد العامل في أداء وظيفته، فإنها لا تعتبر من المزايا العينية.

وكما يتضح من الحالات الأتية:

أ: السكن العيني المجاني:

إذا منح المستخدم سكناً مجانياً للإقامة فيه، فإن القيمة الايجارية لهذا السكن على أساس المثل أو باتخاذ الضريبة ريع العقار كأساس لاحتساب الإيجار يعتبر مكملاً للمرتبات والأجور **ويخضع للضريبة طالما أن هذا السكن يعود بالمنفعة الشخصية للموظف** بمعنى أن متطلبات العمل لا تستلزم بالضرورة الإقامة في هذا السكن.

ويخضع للضريبة على المرتبات والأجور أيضاً كافة المزايا العينية الأخرى مثل إهلاك الأثاث، فواتير الكهرباء والمياه المسددة نيابة عن المستخدم.

وأما إذا كانت مقتضيات العمل تتطب بالضرورة توفير سكن عيني للموظف، وتمكيناً له لأداء واجباته، مثل سكن الأطباء والممرضين، وسكن المشرفين والموظفين داخل المصانع، والسكن العيني في المناطق النائية، فإن هذا السكن المجاني فقد صفة الميزة العينية ولا يخضع للضريبة على المرتبات والأجور.

ب: الغذاء العيني:

إذا قدمت المنشأة الوجبات الغذائية تعويضاً لهم عن الأضرار الصحية مثل الوجبات الغذائية التي تقدم لعمال المناجم في شركات التعدين، فإن تكلفة هذه الوجبات لا تعد ميزة عينية. كذلك **إذا قدمت الوجبات الغذائية بصفة عارضة لظروف تتطلبها مصلحة العمل**مثل الوجبات الغذائية التي تقدم أثناء عمليات الجرد في نهاية السنة المالية، فإن تكلفة الغذاء لا يعتبر ميزة عينية. **وأما إذا قدمت الوجبات الغذائية في ظل ظروف عادية** ويقع عبئها في الأصل على العاملين وتتحمل المنشأة بكل أوبجزء من تكلفة هذه الوجبات، فإنها تخضع للضريبة على المرتبات والأجور.

ج: الملابس العينية:

إذا وزعت المنشأة ملابس تتطلبها طبيعة العمل مثل ملابس توحيد الزي للعاملين في الفنادق، والمطاعم، والعاملين في الخطوط الجوية والبرية والبحرية، والمراسلين في الشركات والبنوك والمؤسسات، وكذلك الملابس العينية التي تتطلبها أعمال الوظيفة مثل الأطباء، والعاملين في الشركات الأمنية، وعمال المصانع والمناجم، والملابس الوقائية ببعض الصناعات التي تقدم للعمال حفاظاً على صحتهم وأرواحهم، فإن تكلفة هذه الملابس **لا تخضع للضريبة على المرتبات والأجور.** **وأما إذا وزعت الملابس كمعونة**، فإن تكلفة هذه الملابس تدخل ضمن المزايا العينية **وتخضع للضريبة على المرتبات والأجور.**

د: العلاج العيني:

يمثل بدل العلاج العيني المعونات الطبية التي تقدم للعاملين بشكل عيني. وفقاً للفقرة (هـ) المادة(50) من القانون رقم(17) لسنة 2010م، ***تم إعفاء كلفة العلاج العيني من الخضوع لضريبة والأجور، بشرط أن تكون هذه المبالغ المدفوعة مؤيدة بتقارير طبية ومعتمدة من الجهات المختصة.***

ه : الإنارة والمياه وخدمة الهاتف المجانية:

إذا استفاد العاملون في المؤسسة العامة للكهرباء أو المؤسسة العامة للمياه، أو شركة الاتصالات من استعمال الطاقة الكهربائية أو المياه أوخدمة مجانية للهاتف أوالإنترنت مجاناً، فإن **كلفة هذه المزايا العينية*تخضع للضريبة على المرتبات والأجور.***

و: التذاكر المجانية:

إذا منحت شركات ومكاتب النقل والطيران تذاكر مجانية للعاملين لديها ***لتمكينهم من أداء مهام وظائفهم*** لا تعتبر قيمة هذه التذاكر ميزة عينية وبالتالي ***لاتخضع للضريبة***. و***أماإذا منحت هذه التذاكر في غير صالح العمل*** ولصالح العاملين فإن قيمة هذه التذاكر تعتبر ميزة عينية ***تخضع لضريبة*** المرتبات والأجور.

2-4.المبالغ التي تستبعد من إجمالي الدخل:

عزيزي الدارس: حددت المادة (49) من القانون رقم (17) لسنة 2010م المبالغ التي تستبعد من الدخول الخاضعة لضريبة المرتبات والأجور، وصولاً لصافي الدخل الشهري الذي تفرض عليه الضريبة على النحو التالي :

"يستبعد من الدخول الخاضعة للضريبة ما يأتي: **أ) المبالغ المقررة لحساب قسط التقاعد بموجب القوانين والأنظمة المقررة.** **ب) التعويضات التي تمنح لقاء أعباء ونفقات الوظيفة أو بدل التمثيل أو المظهر أو الضيافة أو السفر أو الانتقال.** **وبصفة عامة جميع التعويضات التي تمنح للموظف مقابل النفقات والأعباء التي تستلزمها متطلبات الخدمة الوظيفية أو المهمة المكلف بأداءها وفي حدود النسب والمعايير التي تحددها اللائحة التنفيذية."**

ويتضح من النص أن ضريبة المرتبات والأجور تفرض على صافي الدخل الذي حصل عليه الموظف أو العامل **بعد استبعاد مايلي:**

1- : قسط التقاعد:

قسط التقاعد هو: القسط الذي يخصم من كل موظف أو عامل شهرياً.

ونظراً لأن المشرع اليمني أعفى معاشات التقاعد أصلاً من الخضوع للضريبة، فكان من المنطقي أيضاً خصم أقساط التقاعد.

وقرر المشرع في الفقرة (أ) من المادة (49) إعفاء حصة العاملين في قسط التقاعد من الضريبة على المرتبات والأجور على اعتبار أنها ادخار يستفيد منه العامل عند إحالته إلى التقاعد أو وفاته وعجزه.

ويحدد قسط التقاعد (حصة العاملين في قسط التقاعد) غير الخاضع للضريبة بنسبة 6٪ من الأجر الكامل (المرتبات + بعض البدلات) المحددة لقاء أعمالهم الأصلية. ومن الجدير بالذكر أن

حصة قسط التقاعد الخاصة بالحكومة والمؤسسات العامة والشركات المختلطة تحدد أيضاً بنسبة 6٪ من الأجر الكامل(المرتبات+ بعض البدلات)، وتحدد حصة صاحب العمل في الوحدات الإدارية الحكومية، والقطاعين العام والمختلط بنسبة 6٪ من الأجر الكامل، بالإضافة إلى نسبة 1٪ من الأجر الكامل كتأمين صحي. بينما تحدد حصة صاحب العمل في القطاع الخاص بنسبة 9٪ من الأجر الكامل.

وقد نصت المادة (1) من القانون رقم (25) المعدل بأحكام القرار الجمهوري بالقانون رقم (1) لسنة 2000م بشأن التأمينات والمعاشات على الأجر الكامل هو:

الراتب الأساسي مضافاً إليه البدلات، وهو الذي تؤخذ الاشتراكات المقررة للمؤمن عليه، ولا يدخل في الأجر الكامل المكافآت والأجور الإضافية.

واستناداً إلى الفقرة (2) من قرار مجلس الوزراء رقم (239) لسنة 2005م بشأن الإجراءات التنفيذية للاستراتيجية الوطنية للأجور والمرتبطة بالقانون رقم (43) لسنة 2005م بشأن نظام الوظائف والأجور والمرتبات في الوحدات الإدارية ووحدات القطاعين العام والمختلط، فقد تقرر عدم إدراج بدلات المظهر، والريف، والسكن النقدي ضمن مكونات الأجر الكامل. وهذا يعني أن ما يدرج ضمن الأجر الكامل في الوحدات المشار إليها، هو المرتب الأساسي مضافاً إليه البدلات التي تحتسب ضمن الاشتراكات المقررة للمؤمن عليهم، فيما عدا بدلات المظهر، والريف، والسكن النقدي.

وفيما يتعلق بالتأمين على العاملين في القطاع الخاص، فإن الأجر الكامل تّم تعريفه في المادة (2) من القرار الجمهوري بالقانون رقم (26) لسنة 1991م بشأن التأمينات الاجتماعية، كما يلي:-

كل ما يحصل عليه المؤمن عليه من أجر أساسي مقابل عمله أو بدلات أخرى تضاف بقرارات من الوزير، ولا يدخل في جانب الأجر الأساسي الأجور الإضافية والمنح والمكافآت التشجيعية.

وهذا يعني أن ***مايُدرج ضمن الأجر الكامل للعاملين في القطاع الخاص، هو المرتب الأساسي مضافاً إليه جميع البدلات النقدية التي تحتسب ضمن الاشتراكات المقررة للمؤمن عليهم، وتتصف بالاستمرارية طوال الحياة الوظيفية للعاملين، فيما عدا البدلات غير المستمرة والمرتبطة بالوظيفة مثل بدل المظهر، وبدل المواصلات، وبدل السكن النقدي.***

2-: التعويضات التي تمنح لقاء أعمال الوظيفة:

تمّ إعفاء المبالغ المدفوعة للعاملين لأغراض متصلة بالوظيفة من الخضوع لضريبة المرتبات والأجور مثل بدل التمثيل أو المظهر، وبدل السفر، أو بدل الضيافة، أو بدل السفر، أو بدل الانتقال. وسبق الإشارة إلى هذه التعويضات عند تناول موضوع البدلات النقدية والعينية.

3-4 : أسعار الضريبة:

1-: مفهوم سعر الضريبة:

عزيزي الدارس: يقصد بسعر الضريبة:" النسبة المئوية التي يجب اقتطاعها من وعاء الضريبة والتي يكون ناتج ضربها في الوعاء هو مقدار الضريبة المستحقة"

الضريبة = وعاء الضريبة × السعر

2-: أنواع سعر الضريبة:

عزيزي الدارس يمكن أن يكون سعر الضريبة إما نسبياً أو تصاعدياً.

أ: السعر النسبي Proportional Tax Rate:

هو النسبة المئوية الثابتة التي لا تتغير بتغير وعاء الضريبة مهما كان حجمه، فالسعر ثابت غير أن مبلغ الضريبة يزداد بنسبة تساوي دائماً نسبة الزيادة في الوعاء. فمثلاً تفرض الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بنسبة مئوية ثابتة 20٪ لمعظم شركات الأشخاص وشركات الأموال والمؤسسات العامة والشركات المختلطة.

مثال(1):

لو كان وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية لإحدى شركات الأشخاص 2.000.000 ريال فإن الضريبة المستحقة هي :

الضريبة = وعاء الضريبة × النسبة الثابتة

= 2.000.000 × 20٪= 400.000 ريال

مثال (2):

بينما لو كان وعاء الضريبة لشركة أخرى 5.000.000 ريال فإن الضريبة هي:

الضريبة = 5.000.000 × 20٪

= 1.000.000 ريال

<u>يلاحظ عزيزي الدارس</u>من المثالين السابقين ثبات السعر رغم تغير مبلغ الوعاء، كذلك زيادة الضريبة بمبلغ 600.000 ريال، الفرق بين الضريبتين للوعائين(3.000.000 × 20٪ = 105.000 ريال) .

<u>وعليه عزيزي الدارس:</u> فإن السعر النسبي يمتاز بسهولته لأنه لا يحتاج إلى عمليات حسابية معقدة، ويعاب على السعر النسبي عدم تحقيقه للعدالة لأنه لا يتم الأخذ بعين الاعتبار مقدرة المكلف الماليةالقائمةعلىالمنفعة الحدية للنقود، فالضريبة المستحقة على أصحاب الدخل العالي (5.000.000 ريال) قد لا تكون مؤثرة بالنسبة إلى دخله العالي، أما الضريبة المستحقة على أصحاب الدخل المنخفض (2.000.000 ريال) فقط تكون مؤثرة بالنسبة لدخله.

<u>ب- السعر التصاعدي Progressive Tax Rate:</u>

عزيزي الدارس: السعر التصاعدي هو النسبة المئوية التي تتغير بتغير وعاء الضريبة. أي أن سعر الضريبة يرتفع كلما زاد الوعاء، ويمتاز السعر التصاعدي بالوفرة في الحصيلة لأنه يسمح بإخضاع الدخول المرتفعة لأسعار عالية فتزداد حصيلتها، والزيادة في الأسعار قد يكون وفقاً للشرائح أو الفئات.

أولاً: التصاعد وفقاً للفئات:

وهنا عزيزي الدارس يكون هناك فئات محددة سلفاً من قبل المشرع الضريبي، تخضع كل فئة لسعر ضريبي مختلف بحيث يخضع إجمالي الدخل كاملاً بدون تقسيمه إلى شرائح إلى سعر ضريبي متفق مع الفئة التي يقع فيها هذا الدخل.

مثال (3):

لوافترضنا أن الشرائح المعتمدة لتحديد الضريبة كانت على النحو الأتي:

الفئة	حجم الدخل الخاضع للضريبة	سعر الضريبة
الأولى	صفر – 20000	معفى
الثانية	20001 – 40000	10٪
الثالثة	40001 – 60000	20٪
الرابعة	60001 -	30٪

وعليه فإذا كان دخل المكلف 18000ريال فإنه سوف يقع في الفئة الأولى ولا يدفع ضريبة. بينما لو كان دخل المكلف 35000ريال، فإنه سوف يقع في الفئة الثانية ويدفع ضريبة تساوي 35000×10٪ = 3500ريال.

ولو كان دخل المكلف 100000ريال فإنه يقع في الفئة الرابعة ويدفع ضريبة تساوي 100000 × 30٪ = 30000 ريال.

ويمتاز التصاعد وفقاً للفئات بالسهولة، **ويعاب** عليه إخضاع الزيادة في الدخل الذي يزيد عن الحد الأعلى لفئة ما بسعر الضريبة المحددة للفئة التالية مهما كانت ضآلة الزيادة مما يشجع على التهرب الضريبي.

فمثلاً:

لو أن دخل المكلف 60001ريال فإنه يقع في الفئة الرابعة ويدفع ضريبة 18000ريال تقريباً بينما لو كان دخل المكلف 60000ريال فإنه يقع في الفئة الثالثة ويدفع ضريبة 60000×20٪ = 12000ريال. أي أن زيادة في الدخل قدرها ريال واحد تؤدي إلى زيادة في الضريبة 6000ريال وهذا الوضع يخل بقاعدة العدالة ويشجع على التهرب الضريبي.

ثانياً: التصاعد وفقاً للشرائح:

وهنا عزيزي الدارس يقسم وعاء الضريبة إلى شرائح وتخضع كل شريحة لسعر ضريبي، ويتصاعد السعر كلما انتقلنا من شريحة معينة إلى شريحة أعلى منها، بمعنى أن وعاء الضريبة قد يخضع لسعر ضريبي واحد وقد تخضع لجميع الأسعار الضريبية وذلك حسب حجم الوعاء.

فمثلاً في التشريع الضريبي وفقاً لأحكام القانون رقم (17) لسنة 2010م الذي اختار السعر التصاعدي بالنسبة للضريبة على المرتبات والأجور بحيث تستوفى الضريبة بالشرائح والنسب التالية

بعد خصم الحد الأدنى اللازم للمعيشة وقدره 10.000 ريال للمكلف الطبيعي المقيم في الشريحة الأولى.

10.000ريال الثانية 10٪

مـازاد عن 20.000ريال 15٪

مثال

بفرض أن صافي الدخل الشهري الخاضع للضريبة 42000 ريال فتحسب الضريبة كما يلي:

الشريحة	النسبة	الضريبة
10000	الحد الأدنى المعفى	--
10000	٪10	1000
22000	٪15	3300
42000	الضريبة المستحقة	4300



تدريب (4)

عزيزي الدارس، وضحكيف يتلافى السعرالتصاعديوفقاًللشرائح العيب الموجود في السعر التصاعدي وفقاً للفئات؟

3-: سعر الضريبة على المرتبات والأجور:

عزيزي الدارس: اختار المشرع الضريبي اليمني الأسعار التصاعدية بالنسبة للضريبة على المرتبات والأجور حيث نصت المادة (62) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أنه :

"تستوفى الضريبة من المكلفين (الأشخاص الطبيعيين المقيمين، ومكلفي المنشآت الصغيرة المقيمة) على الدخول السنوية الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، أو ضريبة المهن غير التجارية وغير الصناعية، أو ضريبة المرتبات والأجور وما في حكمها على النحو التالي:

120.000ريال حد الإعفاء السنوي

120.000ريال التالية10٪

600.000ريال التالية15٪

ما زاد على 840.000ريال20٪ "

وكما نصت الفقرة (و) من المادة (63) على أنه:

"تستوفى ضريبة المرتبات والأجور وما في حكمها على الشخص الطبيعي غير المقيم بمعدل (20٪) (عشرين بالمائة)."

وكما نصت الفقرة (أ) من المادة (65) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أنه:

"يتوقف تصاعد الضريبة على المرتبات والأجور وما في حكمها للمكلف المقيم عند نسبة (15٪) خمسة عشر بالمائة."

وكما نصت المادة (67) على أنه:

"تحدد الضريبة شهرياً على مجموع الدخل الصافي الشهري لمكلفي ضريبة المرتبات والأجور بنسبة 12/1 ، من الشرائح الموضحة في المادة (62) من هذا القانون".

ويستدل من النصوص السابقة عزيزي الدارس، ما يلي :

أ. أن المشرع الضريبي ميّز بين الشخص الطبيعي المقيم وغير المقيم عند تحديد أسعار الضريبة حيث يتوقف تصاعد ضريبة المرتبات والأجور عند 15٪ بالنسبة للشخص الطبيعي المقيم، وتستوفى ضريبة المرتبات والأجور للشخص الطبيعي غير المقيم بسعر نسبي 20٪.

ب. نظراً لكون الضريبة على المرتبات والأجور ضريبة شهرية التحصيل سنوية الاستحقاق، فتحول الشرائح السنوية التي وردت في نص المادة (62) إلى شرائح شهرية بنسبة 12/1، **على النحو التالي:**

- ✓**الشريحة الأولى:** حد الإعفاء الشهري 10.000ريال (120.000 ÷ 12 شهر)
- ✓**الشريحة الثانية**: 10.000ريال (120.000 ÷12 شهر) بسعر 10٪.
- ✓**الشريحة الأخيرة**: ما زاد عن 20.000ريال بسعر 15٪.

ج. بناءً على ما تقدم فإن أسعار الضريبة على المرتبات والأجور تكون كما يلي:

- **المقيمون** : تستوفى ضريبة المرتبات والأجور بالشرائح والنسب التالية :

الشريحة	نسبة الضريبة	الضريبة
10.000	حد الإعفاء الشهري	--
10.000	٪10	1.000
ما زاد عن20.000	٪15	

ونلاحظ: أن إجمالي الشرائح حتى سعر 10٪ مبلغ 20.000ريال كما أن إجمالي الضريبة حتى سعر 10٪ مبلغ 1.000ريال وعلية يمكن تحديد الضريبة على المرتبات والأجور على الشخص الطبيعي المقيم بالمعادلة التالية (عندما يتجاوز صافي الدخل مبلغ 20.000ريال):

الضريبة = إجمالي الضريبة حتى سعر 10٪ + (الوعاء – إجمالي الشرائح حتى سعر 10٪) × 15٪.

- **لغير المقيمين:** لم يمنح المكلف الطبيعي غير المقيم حد الإعفاء الأدنى اللازم للمعيشة. وتستوفى الضريبة على المرتبات والأجور بسعر نسبي 20٪.

نصت الفقرة المادة (66) من القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل على أنه:

مع عدم الإخلال بأحكام المادة (65) من هذا القانون، تستوفى الضريبة على الدخول أو المستحقات الأخرى التي يحصل عليها مكلفي ضريبة المرتبات والأجور (الموظف أو العامل) بمعدل (15٪)"دون تنزيل حد الإعفاء، ويشمل ذلك المزايا والمكافآت الخاضعة بمختلف مسمياتها بما فيها المكافآت والبدلات التي تمنح لرؤساء وأعضاء مجالس الإدارة، والحوافز، وبدلات الجلسات، والعمولات، والمنح، ومقابل العمل الإضافي، والأتعاب وما في حكمها، وفي جميع الأحوال تسري أحكام هذه المادة على ما يحصل عليه الموظف أو العامل من مزايا خاضعة ومبالغ خاضعة بخلاف الراتب الشهري الكامل والشامل للبدلات القانونية.

عزيزي الدارس يستدل من نص الفقرة السابقة أن الدخول التي يحصل عليها المكلف، بخلاف راتبه الشهري، مثل المكافآت والحوافز، وبدلات حضور الجلسات، وبدلات العمل الإضافي، والأتعاب وما في حكمها من البدلات والمزايا، فإن ضريبة المرتبات والأجور تستوفى على هذه الدخول بسعر نسبي ثابت15٪.

5. ربط الضريبة على المرتبات والأجور وسدادها.

5-1. الإقرار الضريبي الشهري:

عزيزي الدارس: تذكر دائماً أن المشرع الضريبي اليمني أخذ بنظام الإقرار الشهري بالنسبة للضريبة على المرتبات والأجور.

حيث ألزمت الفقرة (ب) من المادة (99) من القانون رقم (17) لسنة 2010م، صاحب العمل، بتقديم الإقرار الضريبي الشهري الخاص بالدخول التي حصل عليها العاملين.

1- تعريف الإقرار الضريبي لضريبة المرتبات والأجور:

يعرف الإقرار الضريبي الشهري بأنه: "نموذج يحدد فيه المكلف إجمالي الدخل والاستقطاعات القانونية ومقدار الضريبة المستحقة".

ولا تعتبر البيانات الواردة في هذا الإقرار نهائية، فللإدارة الضريبية الحق في إجراء التعديلات التي تراها ضرورية للوصول إلى صافي الدخل الشهري الحقيقي.

2- : المكلف بتقديم الإقرار الضريبي:

سبق الإشارة إلى أن ضريبة المرتبات والأجور تُستحق على الموظف أوالعامل الذي حصل على الدخل(المكلف بهذه الضريبة). وتتحدد مهمة صاحب العمل في استقطاع الضريبة على الدخول التي يحصل عليها الموظف أو العامل، وتقديم الإقرار الضريبي الشهري بمبالغ ضريبة المرتبات والأجور المستحقة على هذه الدخول.

عزيزي الدارس: اعلم أنه في حال قيام الموظف أو المستخدم بالعمل لدى أكثر من صاحب عمل في آنٍ واحد، فيقع عليه شخصياً واجب سداد فروق الضريبة، مع عدم الإخلال بمسئولية صاحب العمل في استقطاع الضريبة وتوريدها وفقاً لنص الفقرة (ب) من المادة (101) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

وإذا كان صاحب العمل أوالملتزم بدفع المبلغ الخاضع للضريبة غير مقيم في الجمهورية، أو لم يكن له فيها مركز أو منشاة، يكون الالتزام بتوريد الضريبة على الشخص الذي حصل على الدخل(مُستحق المبلغ الخاضع للضريبة) وفقاً لنص المادة (102) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

3- : موعد تقديم الإقرار الضريبي:

تنص الفقرة (أ) من المادة (101) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أنه :

"على أصحاب الأعمال أن يستقطعوا من دخل موظفيهم ومستخدميهم مقدار الضريبة المستحقة طبقاً لهذا القانون، وأن يسددوها بإقرار إلى المصلحة خلال العشرة الأيام الأولى من كل شهر عن الشهر السابق، وذلك طبقاً للنموج المعد من المصلحة لهذا الغرض".

عزيزي الدارس: يتضح من نص المادة السابقة أن أصحاب الأعمال ملزمون باستقطاع ضريبة المرتبات والأجور المستحقة على دخل العاملين، وتوريد مبلغ الضريبة إلى مصلحة الضرائب، وفقاً للنموذج المعد لهذا الغرض، وذلك خلال العشرة الأيام الأولى من كل شهر عن الضريبة المستحقة للشهر السابق.

4- : فوائد تقديم الإقرار في الموعد القانوني:

عند تقديم الإقرار في موعده يتجنب المكلف الغرامات المنصوص عليها في القانون، إضافة إلى عدم قيام الإدارة الضريبية بتقدير الضريبة ومطالبته بأدائها.

5- : جزاء عدم تقديم الإقرار في الموعد القانوني:

عزيزي الدارس: اعلم أنه إذا لم يقدم المكلف الإقرار الضريبي في الموعد القانوني، تقع عليه غرامة بنسبة 2٪ من الضريبة عن كل شهر يتأخر فيه المكلف عن تقديم الإقرار.

حيث نصت الفقرة (أ) المادة (135) من القانون رقم (17) لسنة2010م التالي :

تفرض غرامة بواقع 2٪(إثنين في المائة) من الضريبة المستحقة عن كل شهر أو جزء منه يتأخر فيه المكلف عن تقديم الإقرار بعد انقضاء المدة القانونية، على ألاّ تتجاوز الغرامة مقدار الضريبة المستحقة.

5-2. سداد الضريبة المستحقة:

يسلم المكلف الإقرار الضريبي إلى أحد موظفي الإدارة الضريبية مقابل إيصال، وتسدد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار نقداً أو بشيك.

كما يجب أن تعلم عزيزي الدارس: أنه إذا لم **تدفع الضريبة في الموعد القانوني**، يضاف إلى الضريبة مبلغ يساوي 1.5٪ (واحد ونصف بالمائة) من مقدار الضريبة غير المدفوعة عن كل شهر تأخير، استناداً إلى المادة (152) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

5-3. تحديد الضريبة المستحقة على المرتبات والأجور:

عزيزي الدارس: هناك فرق عند تحديد الضريبة على المرتبات والأجور في كلاً من الوحدات الإدارية الحكومية والقطاعين العام والمختلط، وبين القطاع الخاص.

حيث تحتسب الضريبة على المرتبات والأجور في الوحدات الإدارية الحكومية، والقطاعين العام والمختلط، من خلال الخطوات **الآتية:**

أ. يحدد إجمالي الدخل الذي يحصل عليه الموظف أو العامل من مرتبات وأجور ومكافآت ثابتة مضافاً إليها ما يحصل عليه من مزايا نقدية وعينية.

ب. يستبعد من إجمالي الدخل المبالغ التي لا تخضع للضريبة (الاستقطاعات القانونية) والتي تتمثل في قسط التقاعد، والمزايا النقدية والعينية التي ترتبط بأعباء الوظيفة، ويكون ناتج طرح صافي الدخل الشهري الذي يمثل وعاء الضريبة على المرتبات والأجور.

1- إجمالي الدخل		
مرتبات	×××	
أجور	×××	
مكافآت ثابتة	×××	
مزايا نقدية	×××	
مزايا عينية	×××	
قسط التقاعد 6٪ من الأجر الكامل	×××	
تأمين إصابة عمل 1٪ من الأجر الكامل	×××	
إجمالي الدخل		××××
2- الاستقطاعات القانونية		
قسط التقاعد 12٪ من الأجر الكامل	×××	
تأمين إصابة العمل 1٪ من الأجر الكامل	×××	
مزايا نقدية وعينية مرتبطة بالوظيفة	×××	
المبالغ التي لا تخضع للضريبة (الاستقطاعات القانونية)		(××××)
صافي الدخل الشهري (وعاء الضريبة على المرتبات والأجور)		××××

ويلاحظ على الجدول السابق ما يلي:

✓ تم إدراج 6٪ من الأجر الكامل قسط تقاعد ضمن مكونات إجمالي الدخل، وفي نفس الوقت تم استبعاد قسط تقاعد بنسبة 12٪ من الأجر الكامل ضمن الاستقطاعات القانونية، وإذا أجرينا مقاصة بين ما تم إدراجه ضمن إجمالي الدخل (6٪) من الأجر الكامل وما تم استبعاده ضمن الاستقطاعات القانونية (12٪) من الأجر الكامل، فإن صافي مبلغ قسط التقاعد الذي لا يخضع للضريبة 6٪ (12٪ - 6٪).

عزيزي الدارس تذكر دائماً أن:

الأجر الكامل في الوحدات الإدارية الحكومية ووحدات القطاعين العام والمختلط= إجمالي الدخل النقدي – (بدل التمثيل+بدل الريف+ بدل السكن النقدي)

ايضا يمكن أن يحتسب بالمعادلة الآتية:

الأجر الكامل= المرتب الأساسي+ (جميع البدلات النقدية فيما عدا بدل التمثيل وبدل الريف وبدل السكن النقدي)

- ✓تم استبعاد تأمين إصابة العمل بنسبة 1٪ من الأجر الكامل حتى لا يخضع لضريبة المرتبات والأجور.
- ✓يتم إدراج مبالغ المزايا النقدية والعينية ضمن مكونات إجمالي الدخل وفي نفس الوقت تخصم مبالغ المزايا النقدية والعينية المرتبطة بالعمل حتى لا تخضع للضريبة على المرتبات والأجور.
- ✓تدرج المكافآت الثابتة فقط ضمن مكونات إجمالي الدخل أما المكافآت العرضية غير الدورية مثل مكافآت ساعات العمل الإضافي، مكافآت الحوافز الخاصة فلا تدرج ضمن مكونات إجمالي الدخل وتخضع لضريبة المرتبات والأجور كوعاء مستقل بسعر نسبي 15٪.

وتستوفى الضريبة على المرتبات والأجور على العاملين في القطاع الخاص، وفقاً للجدول التالي:

1- إجمالي الدخل		
مرتبات وأجور أساسية	×××	
مكافآت ثابتة	×××	
مزايا نقدية	×××	
مزايا عينية	×××	
قسط التقاعد 9٪ من الأجر الكامل	×××	
إجمالي الدخل		××××
2- الاستقطاعات القانونية		
قسط التقاعد 15٪ من الأجر الكامل	×××	
المزايا النقدية المرتبطة بالعمل	×××	
المزايا العينية المرتبطة بالعمل	×××	
إجمالي الاستقطاعات القانونية		(××××)
3- الوعاء الضريبي (1-2)		××××

ويلاحظ عزيزي الدارس من الجدول السابق ما يلي:

✓أدرج ضمن مكونات إجمالي الدخل للمستخدم في القطاع الخاص قسط تقاعد 9٪ من الأجر الكامل وتم استبعاد قسط التقاعد 15٪ من الأجر الكامل ضمن الاستقطاعات القانونية، وإذا أجرينا مقاصة بين ما تم إدراجه ضمن إجمالي الدخل (9٪)، وما تم استبعاده ضمن الاستقطاعات القانونية (15٪)، فإن مبلغ قسط التقاعد الذي لا يخضع للضريبة يعادل 6٪ من المرتب الأساسي (15٪ - 9٪).

عزيزي الدارس: تذكر دائماً أن قسط التقاعد الذي يدرج ضمن إجمالي الدخل في القطاع الحكومي والعام 6٪ من الأجر الكامل، والذي يدج ضمن الاستقطاعات 12٪من الأجر الكامل، بينما قسط التقاعد الذي يدرج ضمن إجمالي الدخل في القطاع الخاص 9٪ من الأجر الكامل والذي يدرج ضمن الاستقطاعات 15٪ من الأجر الكامل، كما أنه في القطاع الحكومي و العام يحتسب للموظف تأمين اصابة عمل 1٪من الأجر الكامل بينما لا يتوفر هذا التأمين في القطاع الخاص.

ومن الجدير بالذكر أنه إذا دفع للموظف أو العامل مرتبه بالعملة الأجنبية، فإنه لتحديد وعاء ضريبة المرتبات والأجور يحول الدخل بالعملة الأجنبية إلى المعادل بالريال اليمني بحسب أسعار الصرف الصادرة عن البنك المركزي في تاريخ تحقق الدخل.

ج.تطبق أسعار الضريبة على المرتبات والأجور مع ضرورة التفرقة بين الشخص الطبيعي المقيم وغير المقيم.

د.يمنح المكلف المقيم حد أدنى معفى من مجموع الدخل الشهري قدره 10.000ريال شهرياً تنفيذاً لنص المادة (62) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

ه.لا يمنح المكلف غير المقيم حد الإعفاء الأدنى اللازم للمعيشة.

و.إذا بدأ الموظف أو العامل ممارسة نشاطه أو استقال أو أقيل خلال الشهر، فيحسب المرتب وحد الإعفاء الأدنى اللازم للمعيشة على أساس عدد أيام العمل منسوبة إلى عدد أيام الشهر (30 يوماً).

فمثلاً إذا بدأ أحد الموظفين في ممارسة نشاطه في اليوم العاشر من الشهر بدخل إجمالي قدره 120.000 ريال، فيتم تحديد مجموع الدخل وحد الإعفاء على النحو التالي :

أ.مجموع الدخل المستحق = 120.000 × 30/21 = 84.000ريال

ب.حد الإعفاء = 10.000 × 30/21 = 7.000ريال

ز. لا تسري الضريبة على المرتبات والأجور إلا على صافي الدخل الشهري الذي يتم استلامه فعلاً، وذلك بعد استبعاد الخصم والجزاءات بدون أن يؤثر ذلك في حق المكلف في مبلغ حد الإعفاء الأدنى اللازم للمعيشة بالكامل. فمثلاً إذا كان راتب الموظف الشهري 26.000ريال وخصم منه نصف راتبه كجزاءات بحيث أن صافي المبلغ الذي استلمه 13.000ريال فقط، فيستحق حد الإعفاء بالكامل وقدره 10.000ريال.

أسئلة التقويم الذاتي



ضع علامة (√) أو (×) أمام كل عبارة من العبارات التالية مع التعليق على كل منها في حدود ثلاثة أسطر:

1. لا يوجد فرق بين المرتب والأجر من ناحية المفهوم بل يتمثل الفرق في المعالجة الضريبية لكل منهما.
2. يخضع مرتب الشريك الموصي لضريبة المرتبات والأجور وفقاً للتشريع الضريبي اليمني.
3. لا تخضع المكافآت العرضية للضريبة على المرتبات والأجور.
4. لا يخضع بدل حضور الجلسات لضريبة المرتبات والاجور
5. يخضع بدل المواصلات لضريبة المرتبات والأجور بشكل مطلق.
6. يتوقف تصاعد الضريبة على المرتبات والأجور للمكلف الغير مقيم عند نسبة 20٪.

6. حالات عملية على ضريبة المرتبات والأجور:

الحالة العملية الأولى :

يتقاضى أحد الموظفين في إحدى المصالح الحكومية راتب أساسي بمبلغ 35.000ريال، مبلغ 5.000ريال بدل غلاء معيشة ومبلغ 6.000ريال بدل مظهر.

والمطلوب:

أ.حساب الضريبة على المرتبات والأجور.

تمهيد للحل:

1.الأجر الكامل = 35.000 (المرتب الأساسي)+ 5.000 (غلاء المعيشة)=40.000 ريال

2.قسط التقاعد الذي يدرج ضمن مكونات إجمالي الدخل=40.000(الأجر الكامل) × 6٪ = 2.400ريال.

3.قسط التقاعد الذي يدرج ضمن الاستقطاعات=40.000(الأجر الكامل)×12٪=4.800 ريال.

4.تأمين إصابة العمل الذي يدرج ضمن مكونات الدخل ويخصم من ضمن الاستقطاعات = 40.000(الأجر الكامل) × 1٪ = 400ريال.

5.يدرج المرتب الأساسي وبدل غلاء المعيشة من ضمن إجمالي الدخل ولا يستبعد من ضمن الاستقطاعات حتى تخضع هذه المبالغ للضريبة.

6.يدرج بدل المظهر ضمن إجمالي الدخل وفي نفس الوقت يستبعد من ضمن الاستقطاعات حتى لا يخضع للضريبة لارتباطه بالعمل.

1- إجمالي الدخل الشهري		
	35000	المرتب الأساسي
	5000	بدل غلاء معيشة
	6000	بدل مظهر
	2400	قسط التقاعد 6٪ من الأجر الكامل
	400	تأمين إصابة العمل 1٪ من الأجر الكامل
	48800	**إجمالي الدخل**
2- الاستقطاعات القانونية		
	4800	قسط التقاعد 12٪ من الأجر الكامل
	400	تأمين إصابة العمل 1٪ من الأجر الكامل
	6000	بدل مظهر
	(11200)	**إجمالي الاستقطاعات**
3- وعاء الضريبة (1-2)	37600	

وتحدد الضريبة بأسلوب الشرائح على النحو التالي :

الشريحة	نسبة الضريبة	الضريبة
10000	حد إعفاء	--
10000	٪10	1000
17600	٪15	2640
37600	الضريبة المستحقة	3640

بأسلوب المعادلة :

الضريبة = مبلغ الضريبة حتى سعر 10٪ + (الوعاء الضريبي-إجمالي الشرائح حتى سعر 10٪) × السعر الأخير

= 1000 + (37600 – 20.000) × 15٪

= 1000 + (17600×15٪)

=1000+ 2640= 3640ريال

الحالة العملية الثانية :

باستخدام بيانات الحالة الأولى وبافتراض أن الموظف يعمل في القطاع الخاص.

المطلوب : تحديد الوعاء الضريبي والضريبة المستحقة.

تمهيد للحل :

1. عزيزي الدارس لا يختلف تحديد الأجر الكامل في كلٍ من القطاعين العام أو الخاص وبالتالي فان الأجر الكامل يظل كما هو محتسب في الحالة السابقة 4.000ريال، غير أن قسط التقاعد هو الذي يختلف.
2. قسط التقاعد الذي يدرج ضمن مكونات إجمالي الدخل = 40.000(الأجر الكامل) × 9٪ = 3.600ريال.
3. قسط التقاعد الذي يخصم ضمن الاستقطاعات=40.000(الأجر الكامل)×15٪= 6.000ريال.
4. **تذكر دائما عزيزي الدارس** أنه لا يوجد تأمين إصابة العمل في القطاع الخاص.

وبناء على ما سبق يتم تحديد الوعاء الضريبي في القطاع الخاص كما يلي:

1- **إجمالي الدخل الشهري**		
	35000	المرتب الأساسي
	5000	بدل غلاء معيبشة
	6000	بدل مظهر
	3600	قسط التقاعد 9٪ من الأجر الكامل
	49600	**إجمالي الدخل**
2- **الاستقطاعات القانونية**		
	6000	قسط التقاعد 15٪ من الأجر الكامل
	6000	بدل مظهر
	(12000)	**إجمالي الاستقطاعات**
3- **وعاء الضريبة (1-2)**	37600	

وتحدد الضريبة بأسلوب الشرائح على النحو التالي :

الشريحة	نسبة الضريبة	الضريبة
10000	حد إعفاء	--
10000	٪10	1000
17600	٪15	2640
37600	الضريبة المستحقة	3640

بأسلوب المعادلة :

الضريبة= مبلغ الضريبة حتى سعر 10٪+(الوعاء الضريبي-إجمالي الشرائح حتى سعر 10٪)×السعر الأخير

= 1000 + (37600 – 20.000) × 15٪

= 1000 + (17600×15٪)

=1000+ 2640= 3640ريال

تدريب (4)



عزيزي الدارس يلاحظ أننا وصلنا إلى نفس الوعاء الضريبي والضريبة المستحقة سواءً كان الموظف يعمل في القطاع الحكومي أو القطاع الخاص، وضح السبب؟

الحالة العملية الثالثة :

يستلم مدير عام لإحدى الوزارات الحكومية 42.000ريال مرتب أساسي بالإضافة إلى البدلات التالية: 5.000ريال بدل مظهر ، 25.000ريال بدل سكن نقدي، 8.000ريال بدل غلاء معيشة

وتوفرت لديك البيانات التالية:

- سافر المدير العام لمدينة عدن لإنهاء بعض الأعمال المتعلقة بالوزارة وأمضى 7 أيام تقاضى عنها 9.000 ريال بدل سفر يومي.
- صرفت له الوزارة مبلغ 18.000 ريال مكافأة خاصة مقابل إنجازه المهمة بكفاءة.
- تقدم المدير العام بطلب سلفة نقدية بمبلغ 10.000 ريال صرفت له واستقطعت في نفس الشهر.

والمطلوب :

أ.تحديد الوعاء الضريبي.

ب.تحديد الضريبة المستحقة.

ج.تحديد صافي ما يستلمه الموظف.

تمهيد الحل للوصول إلى الوعاء الضريبي :

1-يشتمل الأجر الكامل على المرتب الأساسي وبدل غلاء المعيشة فقط، وأما بدل المظهر وبدل السكن النقدي فلا يدرجان ضمن الأجر الكامل لعدم ارتباطهما بالعمل ولعدم استمرارية الصرف طوال حياة الموظف الوظيفية، ولا يتمّ احتسابهما ضمن معاش التقاعد.

2-كون المدير العام يعمل في القطاع الحكومي فيحتسب قسط التقاعد الذي يدرج ضمن إجمالي الدخل بنسبة 6٪ من الأجر الكامل قسط التقاعد الذي يدرج ضمن الاستقطاعات بنسبة 12٪، كما يحتسب له تأمين اصابة عمل بنسبة 1٪.

3-بناء على ما سبق فإن:

- الأجر الكامل= 42.000(مرتب اساسي) +8.000(غلاء معيشة)= 50.000 ريال.
- قسط التقاعد الذي يدرج ضمن مكونات إجمالي الدخل = 50.000(الأجر الكامل)× 6٪ = 3.000 ريال.
- قسط التقاعد المدرج ضمن الاستقطاعات القانونية = 50.000(الأجر الكامل) × 12٪ = 6.000 ريال.
- تأمين إصابة العمل المدرج ضمن الاستقطاعات = 50.000(الأجر الكامل) × 1٪ = 500 ريال.

4-يدرج بدل المظهر ضمن مكونات إجمالي الدخل ثم يستبعد من ضمن الاستقطاعات القانونية وبنفس المبلغ حتى لا يخضع للضريبة لارتباطه بالعمل.

5-يدرج بدل السكن النقدي ضمن مكونات إجمالي الدخل ولا يستبعد من ضمن الاستقطاعات حتى يخضع للضريبة لعدم ارتباطه بالعمل.

اولاً: معالجة الأوعية المستقلة (التي لا تعالج ضمن إجمالي الدخل الشهري):

1.بدل السفر = 9.000 × 7 أيام = 63.000 ريال، لا يخضع هذا البدل للضريبة على المرتبات والأجور لكونه من متطلبات العمل كما أنه لا يدرج ضمن إجمالي الدخل ولا يستبعد لأن هذا البدل يصرف بشكل مستقل عن مستحقات المدير العام الشهري.

أ. بما أن المكافأة التي صرفت للمدير العام غير ثابتة وغير دورية فإن مبلغ الضريبة على هذه المكافأة يحدد بشكل مستقل على النحو الآتي:

مبلغ الضريبة على المكافأة = 18.000 × 15٪ = 2.700 ريال.

إذاً صافي ما يستلمه المدير العام من المكافأة هو مبلغ 15.300ريال(18.000 – 2700 ريال).

أما بالنسبة للدخل الشهري وبناءً على ما سبق يحدد الوعاء الضريبي له على النحو الآتي:

1- إجمالي الدخل الشهري		
	42000	مرتب أساسي
	8000	بدل غلاء معيشة
	25000	بدل سكن نقدي
	5000	بدل مظهر
	3000	قسط التقاعد 6٪ من الأجر الكامل
	500	تأمين إصابة العمل 1٪ من الأجر الكامل
	83500	**إجمالي الدخل**
2- الاستقطاعات القانونية		
	6000	قسط التقاعد 12٪ من إجمالي الدخل
	500	تأمين إصابة العمل 1٪
	5000	بدل مظهر
	(11500)	**إجمالي الاستقطاعات**
3- وعاء الضريبة (1-2)	72000	

وتحدد الضريبة على الوعاء الضريبي بأسلوب الشرائح على النحو التالي :

الشريحة	نسبة الضريبة	الضريبة
10000	حد إعفاء	--
10000	٪10	1000
52000	٪15	7800
72000	الضريبة المستحقة	8800

أو بأسلوب المعادلة :

الضريبة = مبلغ الضريبة حتى سعر 10٪ + (الوعاء الضريبي-إجمالي الشرائح حتى سعر 10٪) × السعر الأخير

= 1000 + (72000 – 20.000) × 15٪

= 1000 + (52000×15٪)

=1000+ 7800= 8800 ريال

يتم تحديد صافي ما يستلمه الموظف بموجب المعادلة الآتية:

صافي ما يستلمه الموظف = إجمالي الدخل – قسط التقاعد 12٪ – تأمين إصابة العمل – الضريبة- السلفة النقدية

=83500 – 6000 – 500 – 8800-10000 = 58200ريال

ملاحظة مهمة : يظهر مبلغ السلفة النقدية فقط عند تحديد صافي ما يستلمه للموظف، ولا يدرج ضمن إجمالي الدخل والاستقطاعات القانونية، فهو عبارة عن مبلغ مقدم من المبلغ المستحق للموظف، ويستقطع في نهاية الشهر قبل استلامه صافي مرتبه الشهري

الحالة العملية الرابعة :

يستلم مدير إدارة التسويق في إحدى الشركات "الشركة اليمنية للتجارة - قطاع خاص" مبلغ 48000ريال مرتب أساسي بالإضافة إلى 8000ريال بدل مواصلات، 12000ريال بدل طبيعة عمل، 10000ريال بدل مظهر.

وتوفرت لديك البيانات التالية :-

1-تم الاتفاق مع مدير الإدارة بمنحه عمولة على المبيعات بنسبة 1٪ من المبيعات النقدية علماً بأن مبيعات هذا الشهر بلغت 12000000 ريال منها 4200000 ريال مبيعات نقدية.

2-استلم مدير الإدارة مبلغ 12000 ريال سلفة نقدية تم استقطاعها بالكامل من مستحقات هذا الشهر.

3-استلم مدير الإدارة خلال الشهر الحالي مبلغ 8000 ريال بدل حضور جلسات.

4-نظراً لارتفاع مستوى المعيشة فإن مدير الإدارة يعمل في الفترة المسائية لدى شركة عذبان بمرتب أساسي 40000 ريال بالإضافة إلى 15000 ريال بدل غلاء معيشة ومبلغ 8000 ريال بدل تمثيل.

والمطلوب :

أ. تحديد إجمالي الوعاء الضريبي والضريبة المستحقة في الشركة اليمنية للتجارة وشركة عذبان.

ب.تحديد صافي ما يستلمه الموظف في الشركة اليمنية للتجارة.

ج.تحديد فروق الضريبة على المرتبات والأجور.

الحـــــل:

أولاً: معالجة الأوعية المستقلة:

يتم تحديد مبلغي ضريبة عمولة المبيعات وبدل حضور الجلسات كأوعية ضريبية مستقلة خارج الوعاء الضريبي الشهري، على النحو التالي:-

1-العمولة على المبيعات النقدية= 4200000× 1٪= 42000 ريال

الضريبة على العمولة = 42000× 15٪ =6300 ريال

صافي ما يستلمه الموظف = 42000× 85٪= 35700 ريال

2-الضريبة على بدل حضور الجلسات =8000× 15٪ =1200 ريال

صافي ما يستلمه الموظف من بدل حضور الجلسات = 8000× 85٪= 6800 ريال

ثانياً:الوعاء الضريبي والضريبة المستحقة على الموظف في الشركة اليمنية للتجارة:

تمهيد للحل :

1.الأجر الكامل= 48000 راتب أساسي+ 12000 بدل طبيعة عمل= 60000ريال

أ.قسط التقاعد المدرج ضمن مكونات إجمالي الدخل = 60000 × 9٪= 5400ريال

ب.قسط التقاعد الذي يدرج ضمن الاستقطاعات القانونية = 60.000 × 15٪= 9.000ريال.

ج.لا يحتسب له تأمين اصابة عمل كونه يعمل في القطاع الخاص.

2.لا يدرج كل من بدل المواصلات وبدل المظهر ضمن الأجر الكامل لارتباطهما بالعمل.

3.يدرج مبلغي 10.000ريال بدل مظهر، و 8.000ريال بدل مواصلات، ضمن إجمالي الدخل الشهري ويستبعدان ضمن الاستقطاعات القانونية حتى لا يخضعان للضريبة.

وبناءً على ما سبق يتحدد الوعاء الضريبي كما يلي:

1- إجمالي الدخل الشهري		
	48000	مرتب أساسي
	12000	بدل طبيعة عمل
	8000	بدل مواصلات
	10000	بدل مظهر
	5400	قسط التقاعد 9٪ من الأجر الكامل
	83400	إجمالي الدخل
2- الاستقطاعات القانونية		
	9000	قسط التقاعد 15٪ من الأجر الكامل
	8000	بدل مواصلات
	10000	بدل مظهر
	(27000)	إجمالي الاستقطاعات
3- وعاء الضريبة (1-2)	56400	

ويتم تحديد الضريبة بأسلوب الشرائح كما يلي :

الشريحة	نسبة الضريبة	الضريبة
10000	حد إعفاء	--
10000	٪10	1000
36400	٪15	5460
56400	الضريبة المستحقة	6460

صافي ما يستلمه الموظف في الشركة اليمنية للتجارة يحدد بموجب المعادلة التالية:

صافي ما يستلمه الموظف = إجمالي الدخل – قسط التقاعد 15٪ – الضريبة – السلفة النقدية

صافي ما يستلمه الموظف = 83400 – 9000 – 6460 – 12000

= 55940 ريال.

ثالثاً:الوعاء الضريبي والضريبة المستحقة على الموظف في شركة عذبان :

تمهيد للحل :

1. لا يستفيد الموظف من قسط التقاعد لأنه يستفيد من التأمينات الاجتماعية في جهة العمل الأصلية في الفترة الصباحية لهذا لا يدرج ضمن إجمالي الدخل ولا يستبعد من ضمن الاستقطاعات قسط التقاعد.
2. يدرج مبلغ 8000 ريال بدل تمثيل ثم يستبعد من ضمن الاستقطاعات القانونية، حتى لا يخضع للضريبة.

وبناءً على ما تقدم يتم تحديد الوعاء الضريبي على النحو التالي:

1- إجمالي الدخل الشهري		
	40000	مرتب أساسي
	15000	بدل غلاء معيشة
	8000	بدل مظهر
	63000	إجمالي الدخل
2- الاستقطاعات القانونية		
	(8000)	بدل تمثيل
3- وعاء الضريبة (1-2)	55000	

ويتم تحديد الضريبة المستحقة بأسلوب الشرائح كما يلي :

الشريحة	نسبة الضريبة	الضريبة
10000	حد إعفاء	--
10000	٪10	1000
35000	٪15	5250
55000	الضريبة المستحقة	6250

رابعاً: فروق الضريبة على المرتبات والأجور:

عزيزي الدارس، لا يستفيد المكلف من حد الإعفاء وتصاعد الشرائح إلا مرة واحدة، ونظراً لكون المكلف استفاد من حد الإعفاء وتصاعد الشرائح مرتين لدى الشركة اليمنية للتجارة وشركة عذبان فيجب عليه سداد فروق الضريبة على المرتبات والأجور.

ويمكن احتساب فروق ضريبة المرتبات والاجوربإحدى الطرق الآتية:

➢ **<u>الطريقة الأولى</u>: تحدد فروق الضريبة بحسب الخطوات التالية:**

1. يتم تحديد إجمالي الوعاء الضريبي من الشركتين(جمع الوعاء الضريبي في الشركة الأولى مع الوعاء من الشركة الثانية).
2. يتم تحديد **الضريبة الواجبة السداد** على إجمالي الوعاء الضريبي من الشركتين كوعاء جديد.
3. يتم تحديد إجمالي **الضريبة المسددة** من الشركتين بجمع الضريبة المسددة للشركة الأولى والضريبة المسددة للشركة الثانية.
4. **نحدد فروق الضريبة** بطرح إجمالي الضريبة المسددة من الضريبة الواجبة السداد.

فروق الضريبة= الضريبة الواجبة السداد – إجمالي الضريبة المسددة

وعليه يكون حساب فروق الضريبة حسب الحالة السابقة كما يلي:

أ.إجمالي الوعاء الضريبي في الشركتين = 56400 + 55000 = 111400ريال.

ب.الضريبة الواجبة السداد يمكن تحديدها بالمعادلة التالية :

ج. الضريبة الواجبة السداد = إجمالي الضريبة حتى10٪ +(الوعاء الضريبي – إجمالي الشرائح حتى 10٪) × السعر الأخير

د.الضريبة الواجبة السداد =1000 + (111400 –20000)×15٪

= 1000 +(91400 × 15٪)

= 1000 + 13710 = 14710 ريال.

ه.إجمالي الضريبة المسددة من الشركتين = 6460 + 6250 = 12710 ريال.

و.فروق الضريبة = الضريبة الواجبة السداد – الضريبة المسددة

= 14710 – 12710 = 2000 ريال.

➢ **<u>الطريقة الثانية</u>:** وتقوم على ما يلي:

1. يتم تحديد الضريبة الواجبة السداد بضرب صافي الدخل من الجهة العمل الثانية "شركة عذبان" × 15٪ على النحو التالي :

الضريبة الواجبة السداد = 55000 × 15٪ = 8250 ريال.

2.تحدد فروق الضريبة بطرح الضريبة المسددة من الشركة الثانية (6250 ريال) من الضريبة الواجبة السداد والتي تم احتسابها في الفقرة السابقة كما يلي :

فروق الضريبة = الضريبة الواجبة السداد – الضريبة المسددة

= 8250 –6250 = 2000 ريال.

➢**الطريقة الثالثة:**

بما أن المكلف استفاد من حد الإعفاء مبلغ 10000 ريال مرتين فإن هذا المبلغ سوف يؤثر على الوعاء الضريبي بالنقص في الشريحة الأخيرة "ما زاد" وبسعر 15٪ لذا يعاد احتساب فروق الضريبة على هذا النبلغ بضربة في سعر 15٪ فيصبح (10000 × 15٪=1500ريال).

وبما أن المكلف استفاد من تصاعد الشريحة الثانية بمبلغ 10000 ريال مرتين وبسعر 10٪ فإن هذه الاستفادة سوف تؤدي لنقص الوعاء الضريبي في الشريحة الأخيرة "ما زاد" وبسعر 5٪ الفرق بين السعرين (15٪ سعر الشريحة الاخيرة - 10٪سعر الاحتساب لهذا المبلغ)، لهذا نحدد فروق الضريبة بمبلغ (10000 × 5٪=500).

أما الشريحة الاخيرة فلا تتاثر كونها ضربت في السعر نفسه 15٪.

وبناءً على ما تقدم تحدد فروق الضريبة كما يلي :-

10000 × 15٪ = 1500 ريال

10000 × 5٪ = 500 ريال

فيكون إجمالي فروق الضريبة 2000 ريال.

ملاحظة مهمة:

في حالة عدم استكمال تصاعد الشرائح في إحدى الشركتين فإن من حق المكلف استكمال تصاعد الشرائح في الجهة الثانية أولاً قبل تحديد فروق الضريبة **كما يتضح من المثال التالي:**

توفرت لديك البيانات التالية :

1.صافي دخل أحد الموظفين من الشركة (أ) 15.000ريال.

2.صافي الدخل الذي حصل عليه الموظف من الشركة (ب) 35.000ريال

والمطلوب :

أ.تحديد الضريبة المستحقة من الشركتين بافتراض أن الموظف استفاد من حد الإعفاء وتصاعد الشرائح مرتين.

ب.تحديد فروق الضريبة على المرتبات والأجور.

الضريبة على الموظف من الشركة (أ) باستخدام الشرائح :

الشريحة	نسبة الضريبة	الضريبة
10000	حد إعفاء	--
5000	٪10	500
15000	الضريبة المستحقة	500

تحدد الضريبة على الموظف في الشركة (ب) باستخدام الشرائح :

الشريحة	نسبة الضريبة	الضريبة
10000	حد إعفاء	--
10000	٪10	1000
15000	٪15	2250
35000	الضريبة المستحقة	3250

وتحدد فروق الضريبة بعدة طرق :

الطريقة الأولى:

1.نقوم بجمع الوعاء الضريبي من الجهتين.

2.يتم تحديد الضريبة الواجبة السداد باستخدام المعادلة.

3.نحدد إجمالي الضريبة المسددة.

4.نحدد فروق الضريبة بطرح الضريبة الواجبة السداد من إجمالي الضريبة المسددة وذلك كما يلي:

أ.إجمالي الوعاء الضريبي من الشركتين=15.000 + 35,000 = 50,000ريال

ب.الضريبة الواجبة السداد = 1000 + (الوعاء – 20.000) × ٪15

= 1000 + (50.000 – 20.000) × ٪15

= 1000+ 30000 × ٪15

= 1000 + 4500 = 5500ريال.

ج.إجمالي الضريبة المسددة = 500 + 3250 = 3750ريال.

د.فروق الضريبة = 5500 – 3750 = 1750ريال.

ثانياً

1.نستكمل أولاً تصاعد الشرائح.

2.يتم تحديد الضريبة الواجبة السداد باستخدام جمع الضريبة المسددة مع الضريبة بعد استكمال الشرائح.

3.نحدد إجمالي الضريبة المسددة فعلاً من الشركتين.

4.نحدد فروق الضريبة بطرح إجمالي الضريبة المسددة من الضريبة الواجبة السداد

أ.فيتم استكمال الشريحة الثانية بمبلغ 5000 ريال (10000–5000) كما يلي:

الشريحة	نسبة الضريبة	الضريبة
5000 30000	٪10 ٪15	500 4500
35000	الضريبة المستحقة	5000

ب.الضريبة الواجبة السداد = الضريبة المسددة في الشركة (أ)

+ الضريبة الواجبة السداد في الشركة (ب)

= 500 + 5000 = 5500 ريال

ج.إجمالي الضريبة المسددة = 500 + 3250 = 3750 ريال

د.فروق الضريبة = الضريبة الواجبة السداد – إجمالي الضريبة المسددة

= 5500 – 3750 = 1750 ريال

ثالثاً :

بما أن المكلف استفاد من حد الإعفاء بمبلغ 10000 ريال مرتين فإن هذا سوف يؤدي لنقص الوعاء الضريبي عند الشريحة الأخيرة "ما زاد" بسعر 15٪. وبما أن المكلف استفاد من تصاعد الشريحة الثانية بمبلغ 5000 ريال مرتين فإن هذا سوف يؤثر على الوعاء الضريبي عند الشريحة الأخيرة بسعر 5٪ (15٪ - 10٪).

وبناءً على ما سبق تحدد الفروق كما يلي :-

10000 × 15٪ = 1500 ريال

5000 × 5٪ = 250 ريال

8ويكون إجمالي الفروق = 1750 ريال.

الحالة العملية الخامسة :

في 22 إبريل 2012م تم تعيين الأخ عبد الله مديراً مالياً في إحدى شركات القطاع الخاص براتب شهري 63000ريال بالإضافة للبدلات التالية :

24000ريال بدل غلاء معيشة، 15000ريال بدل مظهر، 12000ريال بدل طبيعة عمل، 51000ريال بدل سكن نقدي.

وفي أول مايو2012م ألغت الشركة بدل السكن النقدي مقابل توفير سكناً عينياً قدرت قيمته الإيجارية بمبلغ 600000ريال في السنة كما أن قيمة الأثاث 510000ريال واحتفظ المدير المالي ببقية المزايا النقدية.

وتوفرت لديك البيانات التالية في نهاية شهر مايو 2012م:

1.استلم المدير المالي في منتصف الشهر سلفة نقدية بمبلغ 8000ريال استقطعت من مستحقات هذا الشهر.

2.تم استقطاع قسط بنك الإسكان بمبلغ 6000ريال.

3.تغيب المدير المالي لمدة خمسة أيام تم خصمها من إجمالي مستحقاته النقدية.

والمطلوب :

1.احتساب الضريبة في شهر إبريل2012م.

2.احتساب الضريبة في شهر مايو2012م.

3.تحديد صافي ما يستلمه المدير المالي في شهر مايو2012م، علماً بأن معدل إهلاك الأثاث 25٪.

<u>اولاً: تحديد الوعاء الضريبي لشهر إبريل 2012م:</u>

تمهيد للحل:

عزيزي الطالب تذكر دائماً أنهفي حل تم تعيين أحد الموظفين خلال الشهر فيجب مراعاة الاتي:

1.تحسب مستحقاته لشهر التوظيف على أساس نسبي، أي عدد الأيام التي عمل بها منسوبة لـ 30 يوم، بغض النظر عن عدد أيام الشهر الفعلية.

2.يتم تحويل حد الاعفاء الشهري إلى حد إعفاء نسبي.

3.لا يحتسب له قسط تقاعد ولا تأمين إصابة عمل خلال شهر التوظيف بل يحتسب له من الشهر التالي لشهر التوظيف.

فمثلاً عند تعيين موظف في 16 من الشهر براتب أساسي 60000ريال فإن مستحقاته خلال هذا الشهر تحسب كما يلي:

عدد الأيام الفعلية للعمل=(30-16)+1= 15 يوم

المرتب الأساسي = $60000 \times \frac{15}{30}$ = 30000ريال

وإذا تم تعيينه في 10 من الشهر فإن مستحقاته :

عدد الأيام الفعلية للعمل=(30-10)+1=21

المرتب الأساسي = $60.000 \times \frac{21}{30}$ = 42000ريال

وإذا تم تعيينه في 21 من الشهر فإن مستحقاته :

عدد الأيام الفعلية للعمل =(30-21)+1=10

المرتب الأساسي = $60000 \times \frac{10}{30}$ = 20000ريال

كذلك يتم تحويل حد الإعفاء من حد إعفاء شهري إلى حد إعفاء نسبي بحسب عدد الأيام.

فمثلاً إذا تم تعيين أحد الموظفين في 16 من الشهر فإن حد الإعفاء النسبي:

حد الإعفاء = $10000 \times \frac{15}{30}$ = 5000 ريال

وإذا تم تعيين الموظف في 10 من الشهر فإن حد الإعفاء النسبي:

حد الإعفاء = $10000 \times \frac{21}{30}$ = 7000 ريال

وإذا تم تعيين الموظف في 22 من الشهر فإن حد الإعفاء النسبي:

حد الإعفاء = $10000 \times \frac{9}{\ }$ = 3000 ريال

1. يدرج ضمن مكونات إجمالي الدخل بدل المظهر وبدل الانتقال ثم يستبعدان من ضمن الاستقطاعات القانونية حتى لا يخضعان للضريبة.

2. نظراً لكون الموظف تمّ تعيينه في 22 من شهر أبريل، فإن عدد الأيام الفعلية التي يجب احتسابها تسعة أيام([30-22]+1=9)، وعليه يتم تحويل كافة مستحقاته لهذا الشهر بشكل نسبي، كذلك بالنسبة لحد الاعفاء.

3. إذا تم تعيين الموظف خلال الشهر، فيُحتسب له قسط تقاعد إبتداءً من الشهر التالي لتثبيته، وعليه لا يحتسب للموظف قسط تقاعد.

وبناءً على ما سبق يحدد الوعاء الضريبي في شهر إبريل 2012م كما يلي:

1- إجمالي الدخل الشهري		
	18900	المرتب الأساسي (63000 × 30/9)
	7200	بدل غلاء معيشة (24000 × 30/9)
	3600	بدل طبيعة عمل (12000 × 30/9)
	4500	بدل مظهر (15000 × 30/9)
	15300	بدل سكن نقدي (51000 × 30/9)
	49500	إجمالي الدخل
2- الاستقطاعات القانونية		
	4500	بدل مظهر
	(4500)	إجمالي الاستقطاعات
3- وعاء الضريبة (1-2)	45000	

ويتم تحديد الضريبة المستحقة في شهر إبريل 2012م بأسلوب الشرائح كما يلي:

الشريحة	نسبة الضريبة	الضريبة
3000	حد إعفاء 10000×30/9	--
10000	10٪	1000
32000	15٪	4800
45000	الضريبة المستحقة	5800

ملاحظات مهمة :

تحول حد الإعفاء الشهري إلى حد إعفاء نسبي

ثانياً :الوعاء الضريبي لشهر مايو 2012م :

يعتبر هذا الشهر هو التالي لشهر التوظيف لذا يحصل الموظف على كافة حقوقه كامله كذلك حد الاعفاء، ويحتسب له قسط تقاعد.

تمهيد الحل :

1.بما أن السكن العيني لا يعتبر من متطلبات العمل فإنه يخضع للضريبة والقيمة الإيجارية السنوية المقدرة للسكن العيني = 600000ريال

السكني العيني الشهري = 12/600000 = 50000ريال

كما أن الإهلاك للأثاث العيني الشهري يتحدد كما يلي :

إهلاك الأثاث = $510000 \times 25\% \times \frac{1}{12}$ = 10625ريال

2.يدرج مبلغ السكن العيني الشهري 50000ريال كما يدرج مبلغ 10625ريال إهلاك الأثاث الشهري ضمن مكونات إجمالي الدخل ولا يستبعدان من الاستقطاعات حتى يخضعان للضريبة.

أما إذا كان السكن العيني من متطلبات العمل بمعنى أن السكن العيني بجوار المصنع أو في منطقة نائية فإن مبلغ السكن العيني وإهلاك الأثاث العيني لا يخضعان للضريبة على المرتبات والأجور لهذا يدرجان من ضمن مكونات الدخل ويستبعدان مرة أخرى من ضمن الاستقطاعات القانونية، أولايدرجان ضمن مكونات إجمالي الدخل والاستقطاعات القانونية.

3.الأجر الكامل= 63000+24000+12000= 99000ريال

4.قسط التقاعد الذي يدرج من ضمن مكونات إجمالي الدخل =99000 × 9٪ = 8910ريال.

5.قسط التقاعد الذي يدرج من ضمن الاستقطاعات القانونية = 99000 × 15٪ = 14850ريال.

6.يحدد مبلغ أيام الغياب وذلك بضرب عدد أيام الغياب × نسبة بسطها إجمالي المستحقات النقدية ومقامها 30 يوم وذلك لتحديد أجر اليوم الواحد من المستحقات النقدية:

إجمالي المستحقات النقدية = 63000+24000+12000+15000

= 114000ريال

أجر أيام الغياب = 5 أيام × $\frac{114000}{30}$ = 19000ريال

تذكر دائماً عزيزي الطالب: أن مبلغ أيام الغياب لا يخضع للضريبة على المرتبات والأجور لأنه لا يشكل دخل للموظف لهذا يستبعد مبلغ أجر أيام الغياب من ضمن الاستقطاعات القانونية.
كذلك فيما يتعلق بمبلغ الجزاءات المفروضة على الموظف كعقوبة فإن مبلغ الجزاء المالي لا يشكل دخل للموظف وبالتالي لا يخضع للضريبة.

و في جميع الأحوال يجب استبعاد مبلغ أيام الغياب ومبلغ الجزاءات من إجمالي الدخل عند تحديد صافي ما يستلمه الموظف.

وبناءً على ما سبق يتحدد الوعاء الضريبي في شهر مايو كما يلي:

1- **إجمالي الدخل الشهري**		
	63000	المرتب الأساسي
	24000	بدل غلاء المعيشة
	12000	بدل طبيعة عمل
	15000	بدل مظهر
	50000	السكن العيني
	10625	إهلاك الأثاث العيني
	8910	قسط التقاعد 9٪
	183535	**إجمالي الدخل**
2- **الاستقطاعات القانونية**		
	14850	قسط التقاعد 15٪
	15000	بدل المظهر
	19000	أيام الغياب
	(48850)	**إجمالي الاستقطاعات**
3- **وعاء الضريبة (1-2)**	134685	

ويتم تحديد الضريبة المستحقة في شهر مايو 2012م بأسلوب المعادلة كما يلي:

الضريبة = 1000 + (134685 – 20000) × 15٪

= 1000 +(114685 × 15٪)

= 1000 + 17203 = 18203ريال.

إذا صافي ما يستلمه الموظف بشهر مايو: لتحديد صافي ما يستلمه الموظف المبالغ المستقطعة بمعنى "طرح المبالغ التي لا يستلمها الموظف نقداً".

وتشمل المبالغ التي لم يتسلمها نقداً ما يلي: قسط التقاعد، الضريبة، القيمة الايجارية للسكن العيني، إهلاك الأثاث، السلف النقدية، أي مبالغ مستحقة للغير مثل قسط بنك الإسكان، أيام الغياب، مبلغ الجزاءات.

وبناءً على ما تقدم فإن :

صافي ما يستلمه الموظف = إجمالي الدخل – قسط التقاعد – الضريبة – السكن العيني – إهلاك الأثاث – السلف النقدية – قسط بنك الإسكان – مبلغ أيام الغياب

= 183535– 14850 – 18203 – 50000- 10625 – 8000 – 6000 – 19000 = 56857ريال

الحالة العملية السادسة:

تم تعيين الأخ/ كاظم مديراً عاماً لمصنع إسمنت الجزيرة (قطاع خاص) بمرتب شهري 70000ريال بالإضافة للبدلات الآتية:

18000ريال بدل غلاء معيشة، 25000ريال بدل طبيعة عمل، 9000ريال بدل مظهر، كما منحته الشركة سكناً عينياً بجوار المصنع وخارج المدينة قدرت قيمته الإيجارية 360000ريال في السنة، كما يمنح عمولة على المبيعات بنسبة 1٪ من المبيعات النقدية والمبالغ المحصلة من المدينين، وتوفرت لديك البيانات التالية خلال شهر فبراير 2012م:

1. تم سداد فاتورة استهلاك الكهرباء والمياه بالنسبة سكن المدير العام مبلغي 8500ريال و1500ريال على التوالي.
2. بلغت تكلفة الأثاث 660.000 ريال ويهلك الأثاث ضريبياً بمعدل 25٪.
3. استلم المدير العام 240000 ريال مكافأة أرباح عن عام 2010م.
4. بلغت المبيعات النقدية خلال الشهر 1500000 ريال كما حصل من المدينين مبلغ 800000 خلال الشهر.

والمطلوب :

أ.تحديد الوعاء الضريبي على دخل المدير العام وتحديد الضرائب المستحقة عليه خلال شهر فبراير.

تمهيد للحل :

1.بما أن السكن العيني بجوار المصنع فهذا يعني أن القيمة الإيجارية المقدرة للسكن شهرياً بالإضافة لإهلاك الأثاث واستهلاك الكهرباء والمياه فإن جميع هذه المبالغ تعتبر من متطلبات العمل، لهذا فإنها لا تخضع للضريبة على المرتبات والأجور بمعنى أن مبالغ السكن العيني الشهري وإهلاك الأثاث الشهري ومصاريف الكهرباء والمياه تدرج ضمن مكونات إجمالي الدخل وتستبعد من الاستقطاعات حتى لا تخضع للضريبة.

2.القيمة الإيجارية للسكن العيني الشهرية=360000 ÷ 12= 30000ريال.

3.إهلاك الأثاث الشهري=660000 × 25٪ × 1/12 = 13750ريال.

4.يعالج مبلغ مكافأة الأرباح كوعاء مستقل بضرب مبلغ المكافأة في15٪

الضريبة على مكافأة الأرباح = 240000 × 15٪ = 36000ريال

العمولة على المبيعات النقدية = 1500000 × 1٪ = 15000ريال

الضريبة على عمولة المبيعات النقدية = 15000 × 15٪ = 2250ريال

الضريبة على المبالغ المحصلة من المدينين = 800000 × 1٪ × 15٪

= 1200ريال.

وبناءً على ما تقدم فإن الوعاء الضريبي للمدير العام يتحدد كما يلي:

1.إجمالي الدخل الشهري		
	70000	المرتب الأساسي
	18000	بدل غلاء المعيشة
	25000	بدل طبيعة عمل
	9000	بدل مظهر
	30000	السكن العيني
	13750	إهلاك الأثاث
	10000	استهلاك الكهرباء والمياه
	10170	قسط التقاعد 9٪ من إجمالي المبالغ النقدية
	185920	**إجمالي الدخل**

2. الاستقطاعات القانونية		
	16950	قسط التقاعد 15٪
	9000	بدل مظهر
	30000	السكن العيني
	13750	إهلاك الأثاث
	10000	استهلاك الكهرباء والمياه
	(79700)	إجمالي الاستقطاعات
3.وعاء الضريبة (1-2)	106220	

ويمكن تحديد الضريبة بأسلوب المعادلة كما يلي :

الضريبة = 1000+ (106220 – 20000) × 15٪

= 1000 +(86220× 15٪)

= 1000 + 12933 = 13933ريال.

الحالة العملية السابعة :

فيما يلي بيانات المرتبات والأجور خلال شهريناير2012م لبعض أعضاء هيئة التدريس والموظفين في كلية التجارة والاقتصاد (المبالغ بالريال):

1.**دكتور محمد "أستاذ " عميد الكلية**: 80000ريال مرتب أساسي، 40000ريال بدل إشراف، 12000ريال بدل بحث علمي، 7000ريال بدل تمثيل.

2.**دكتور علي "أستاذ مشارك"**: 65000ريال مرتب أساسي، 35000ريال بدل إشراف ، 30000ريال بدل سكن نقدي، 12000ريال بدل بحث علمي.

3.**أحمد "أمين الكلية"**: 45000ريال مرتب أساسي، 8000ريال بدل طبيعة عمل.

4.**إبراهيم "مسجل الكلية"**: 35000ريال مرتب أساسي، 5000ريال بدل طبيعة عمل.

5.**سعدية "الفراشة"**: 24000ريال مرتب أساسي، 3000ريال بدل طبيعة عمل.

وتوفرت أيضاً البيانات الأخرى التالية :

أ.صرف للدكتور محمد مبلغ 90000ريال مكافأة تصحيح ومبلغ 6000ريال بدل حضور جلسات مجلس الكلية.

ب.تغيبت الفراشة لمدة خمسة أيام.

ج.تم خصم مبلغ 2000ريال عن كل عضو هيئة تدريس، ومبلغ 800ريال عن كل موظف اشتراك نقابة.

د.حصل الدكتور على سلفة نقدية بمبلغ 12000ريال، استقطعت في نهاية الشهر.

ه.طلب أمين الكلية إجازة لم يوافق عميد الكلية وصرف له بدل إجازة نقدي بشكل مستقل عن مستحقات الشهر على أساس مرتبه الأساسي.

والمطلوب :

1.تحديد الضريبة المستحقة.

2.تحديد صافي ما يستلمه الموظف.

3.إعداد كشف المرتبات والأجور لموظفي الكلية خلال شهر يناير 2012م.

تمهيد للحل:

اولاً: معالجة الأوعية المستقلة:

يتم معاملة مبلغ مكافأة التصحيح ومبلغ بدل الجلسات كوعاء مستقل بضرب كل مبلغ في 15٪ مباشرة:

1.الضريبة على مكافأة التصحيح = 90000 × 15٪ = 13500ريال.

صافي ما يتم استلامه = 90000 × 85٪ = 76500ريال.

2.الضريبة على بدل الجلسات = 6000 × 15٪ = 900ريال.

صافي ما يتم استلامه = 6000 × 85٪ = 5100ريال.

3.بما أن بدل الإجازة النقدي بواقع مرتب أساسي يمثل دخل غير دوري فإن الضريبة المستحقة على بدل الإجازة النقدية الممنوح لأمين الكلية تحدد كما يلي:

الضريبة على بدل الإجازة = 45000 × 15٪ = 6750ريال.

صافي ما يستلمه المكلف من بدل الإجازة = 45000-6750=38250ريال

ثانياً:تحديد الوعاء الضريبي للموظفين:

- كون المكلفين يعملون في القطاع الحكومي يحدد قسط التقاعد المدرج ضمن إجمالي الدخل بنسبة 6٪ من الأجر الكامل الذي يمثل المرتب الأساسي بالإضافة إلى البدلات فيما عدا بدل التمثيل وبدل السكن النقدي.
- كذلك يحدد قسط التقاعد المدرج ضمن الاستقطاعات بنسبة 12٪من الأجر الكامل.
- ويحدد تأمين إصابة العمل بنسبة 1٪ من الأجر الكامل.
- يتم استبعاد بدل التمثيل من ضمن الاستقطاعات حتى لا يخضع للضريبة كونه من متطلبات العمل.

•يتم استبعاد أجر أيام الغياب من ضمن الاستقطاعات حتى لا يخضع للضريبة كونه لا يمثل دخل فعلي للمكلف.

يتم تحديد الوعاء الضريبي لجميع الموظفين داخل الكلية بالجدول التالي:

البيـان	د. محمد	د. علي	أحمد	إبراهيم	سعدية	المجموع
1- إجمالي الدخل						
المرتب الأساسي	80000	65000	45000	35000	24000	249000
بدل الإشراف	40000	35000	-	-	-	75000
بدل البحث	12000	12000	-	-	-	24000
بدل تمثيل	7000	-	-	-	-	7000
بدل السكن النقدي	-	30000	-	-	-	30000
بدل طبيعة عمل	-	-	8000	5000	3000	16000
تأمين إصابة عمل 1٪	1320	1120	530	400	270	3640
قسط التقاعد 6٪	7920	6720	3180	2400	1620	21840
مجموع الدخل	148240	149840	56710	42800	28890	426480
2- الاستقطاعات القانونية						
تأمين إصابة عمل 1٪	1320	1120	530	400	270	3640
قسط التقاعد 12٪	15840	13440	6360	4800	3240	43680
بدل تمثيل	7000	-	-	-	-	7000
أيام الغياب	-	-	-	-	4500	4500
مجموع الاستقطاعات	(24160)	(14560)	(6890)	(5200)	(8010)	(58820)
3- الوعاء الضريبي	**124080**	**135280**	**49820**	**37600**	**20880**	**367660**

ملاحظة مهمة:

تم تحديد مبلغ أيام الغياب كما يلي:

تحسب أيام الغياب من إجمالي المستحقات النقدية وهي 24000ريال مرتب أساسي + 3000 بدل طبيعة عمل

أجر اليوم الواحد = 27000 ÷ 30 = 900ريال.

أجر أيام الغياب = 900 × 5 أيام = 4500ريال.

ولا يخضع هذا المبلغ للضريبة على المرتبات والأجور لهذا لم يتم إدراجه ضمن الاستقطاعات القانونية، ويظهر هذا المبلغ عند تحديد صافي ما يستلمه الموظف.

احتساب الضريبة المستحقة على كل موظف باستخدام المعادلة :

1. **الضريبة على دخل الدكتور "محمد"**=1000+(الوعاء – 20000)×15٪

= 1000 + (124080 – 20000) × 15٪

= 1000 + (104080 × 15٪)

= 1000 + 15612 = 16612ريال

2. **الضريبة على دخل الدكتور "علي"**= 1000 + (الوعاء – 20000) × 15٪

= 1000 + (135280 – 20000) × 15٪

= 1000 + (115280 × 15٪)

= 1000 + 17292 = 18292ريال

3. **الضريبة على دخل أمين الكلية "أحمد"**=1000+(الوعاء – 20000)×15٪

= 1000 + (49820 – 20000) × 15٪

= 1000 + (29820 × 15٪)

= 1000 + 4473 = 5473ريال

4. **الضريبة على دخل "إبراهيم"**= 1000 + (الوعاء – 20000) × 15٪

= 1000 + (37600 – 20000) × 15٪

= 1000 + (17600 × 15٪)

= 1000 + 2640 = 3640ريال

5. **الضريبة على دخل سعدية**= 1000 + (الوعاء – 20000) × 15٪

= 1000 + (20880 – 20000) × 15٪

= 1000 + (880 × 15٪)

= 1000 + 132 = 1132ريال

<u>تحديد صافي ما يستلمه كل موظف :</u>

صافي ما يستلمه الموظف = إجمالي الدخل – الضريبة – قسط التقاعد – تأمين إصابة العمل – الخصميات – أيام الغياب

صافي ما يستلمه د. محمد = 148240 – 16612 – 15840 – 1320 – 2000

= 112468ريال

صافي ما يستلمه د. علي = 149840-18292-13440-1120-14000

= 102988ريال

صافي ما يستلمه أحمد = 56710-5473-6360-530-800=43547ريال

صافي ما يستلمه إبراهيم = 42800-3640-4800-400-800=33160ريال

صافي ما تستلمه سعدية = 28890-1132-3240-270-5300=18948ريال

<u>إعداد كشف المرتبات والأجور :</u>

6. الخلاصة:

عزيزي الدارس، تطرقنا في الوحدة الثانية لتعريف الضريبية على المرتبات والأجور، واستخلصنا من التعريف خصائص ضريبة المرتبات والأجور المُتمثلة في: أنها ضريبة نوعية، وضريبة مباشرة، وضريبة على الدخل الإجمالي، وضريبة تسري على دخل الشخص الطبيعي، وضريبة شهرية التحصيل سنوية الاستحقاق، وضريبة عينية قريبة من الشخصية، وضريبة تُحجز عند المنبع، وضريبة تستجيب لقاعدة الملاءمة.

وبناءً على المادة(48)من القانون رقم(17)لسنة2010محدّدنا نطاق الضريبة على المرتبات والأجور في:الدخول التي تحُصل من الجمهورية، والدخول المحققة في الجمهورية من مصدر أجنبي،والدخول التي يحصل عليها رؤساء وأعضا مجالس الإدارة في وحدات القطاعين العام والمختلط من غير المساهمين، والدخول التي يحصل عليها رؤساء وأعضا مجالس الإدارة في شركات الأموال.كما تطرقنا إلى الإعفاءات من الضريبة على المرتبات والإجور،وشروط سريان الضريبة على المرتبات والأجور.وناقشناأسس تحديد وعاء الضريبة على المرتبات والأجور، واحتساب ضريبة المرتبات والأجور للعاملين في القطاع الحكومي، والقطاع الخاص.

وأخيراً، استعرضنا بعض الحالات العملية التي تُغطي بعض الجوانب المرتبطة باحتساب ضريبة المرتبات والأجورعلى الدخول التي تحققت للموظفين في الوحدات الإدارية الحكومية والمؤسسات العامة والشركات المختلطة، أو العاملين في القطاع الخاص، وفقاً لأحكام القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل.

7. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية:

عزيزي الدارس:نتناول في الوحدة الثالثة الضريبة على العقارات –بنوعيها الضريبة على ريع العقارات والضريبة على نقل ملكية العقارات- باعتبارها ضريبة نوعية مستقلة تمشياً مع نظام الضرائب النوعية الذي تّبنها المشرع الضريبي اليمني في القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن الضرائب على الدخل.

8. إجابات التدريبات :

إجابة التدريب(1):

هناك عدة شروط لإعفاء الدخول التي يقبضها سفراء أو قناصل الدول الأجنبية الممثلة في الجمهورية، وأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي، والموظفين الأجانب، وهي:

أ. شرط المعاملة بالمثل.

ب. أن يكون الإعفاء محصور للعاملين الأجانب في السفارات والقنصليات العاملة في اليمن.

ج. أن تكون الدخول الناتجة عن أعمال متعلقة بممارسة وظائفهم الدبلوماسية والقنصلية في السفارات والقنصليات الأجنبية.

إجابة التدريب (2)

سواءً كان مرتب صاحب المشأة الفردية أو الشريك المتضامن أو الشريك الموصي، فإن جميعها لا تخضع لضريبة المرتبات والأجور وذلك للاسباب الآتية:

اولاً: مرتب مالك المنشأة الفردية:

لا يخضع مرتب مالك المنشأة لضريبة المرتبات والأجور **للسببين الآتيين**:

1. عدم وجود عقد عمل، إذ لا يتصور أن يتعاقد مع نفسه.
2. يخضع دخل صاحب المنشأة الفردية لضريبة نوعية أخرى هي الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

ثانياً: مرتب الشريك المتضامن:

لا يخضع مرتب الشريك المتضامن لضريبة المرتبات والأجور للسببين الآتيين:

1- يشبه مركز الشريك المتضامن مركز صاحب المنشأة الفردية، من حيث مسئولية الشريك المتضامن التي تعتبر مسئوليته غير محدودة وتمتد إلى أمواله الخاصة.

2- يخضع الشريك في شركات التضامن لضريبة الأرباح التجارية والصناعية التي تفرض على ناتج عمله وحصته في رأس المال معاً.

ثالثاً: مرتب الشريك الموصي:

اعتبر المشرع الضريبي اليمني مرتب الشريك الموصي من قبيل استخدام الدخل وأخضعه بالتالي لضريبة الأرباح التجارية والصناعية شأنه في ذلك شأن مرتب الشريك المتضامن ووفقاً لما تقدم فإن مرتب الشريك الموصي لا يخضع لضريبة المرتبات والأجور.

إجابة التدريب (3):

إن المعيار المسترشد به في اخضاع دخول الوسطاء مثل الممثلين التجاريين، ووكلاء التأمين، الجلابين، والطوافين وغيرهم من الوسطاء لضريبة المرتبات والأجور، **هو معيار التبعية**:

- فإذا اتضح أن هؤلاء الوسطاء مرتبطون بعقد عمل ويخضعون لإشراف وتوجيه صاحب العمل، فإن ما يحصلون عليه من مرتبات تخضع للضريبة على المرتبات والأجور.
- وإذا اتضح أن هؤلاء الوسطاء يعملون لحسابهم الخاص وتحت مسئوليتهم، فإن ما يحصلون عليه من مرتبات لا تخضع للضريبة على المرتبات والأجور، بل تخضع دخولهم لضريبة نوعية أخرى هي الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

إجابة التدريب(4):

يتلافى التصاعد وفقاً للشرائح العيب الموجود في التصاعد بالفئات حيث أن زيادة الدخل بمبلغ معين يترتب عليه الانتقال إلى شريحة أعلى، وما يدخل في الشريحة الأعلى هو مقدار الزيادة فقط، ويخضع باقي الدخل للأسعار الخاصة بالشرائح السابقة، ويعتبر هذا النوع من التصاعد هو الأكثر استعمالاً في الحياة العملية.

إجابة التدريب(5):

يلاحظ أن الوعاء الضريبي والضريبة المستحقة لا تتغير سواءً كان الموظف يعمل في القطاع الحكومي أو القطاع الخاص، للسببين الآتيين:

1. تعتبر حصة الموظف في قسط التقاعد نفس النسبة 6٪ من الأجر الكامل سواء كان الموظف يعمل في القطاع الحكومي (12٪-6٪) أوالقطاع الخاص (15٪-9٪).2
2. لا يوجد تأمين صحي ملزم للموظف في القطاع الخاص، وما تمّ بالنسبة للموظف في القطاع الحكومي هو إدراج 1٪ تأمين صحي ضمن إجمالي الدخل، واستبعاد نفس النسبة ضمن الاستقطاعات القانونية، وبالتالي لا يوجد أثر على الوعاء الضريبي.

أسئلة الوحدة الثالث

السؤال الأول : "تتميز الضريبة على المرتبات والأجور بعدة خصائص". وضح هذه الخصائص.

السؤال الثاني : ناقش بالتحليل نطاق فرض الضريبة على المرتبات والأجور.

السؤال الثالث : "يشترط لسريان الضريبة على المرتبات والأجور ضرورة توافر عدة شروط". تناول هذه الشروط بالتحليل.

السؤال الرابع : تناول الإعفاءات الخاصة بالضريبة على المرتبات والأجور كما حددتها المادة (50) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

السؤال الخامس : اشرح العناصر التي يتكون منها إجمالي دخل الضريبة على المرتبات والأجور.

السؤال السادس : ما هي المبالغ التي تخصم من إجمالي دخل الضريبة على المرتبات والأجور.

السؤال السابع : ما هي أسعار الضريبة على المرتبات الأجور.

السؤال الثامن : أخذ المشرع الضريبي بنظام الإقرار الشهري بالنسبة للضريبة على المرتبات والأجور :

1. عرف الإقرار الضريبي ؟
2. من هو المكلف بتقديم الإقرار ؟

3.ما هو شكل الإقرار الضريبي ؟

4.حدد موعد تقديم الإقرار ؟ وما هي فوائد تقديم الإقرار في موعده ؟ وما هو جزاء عدم تقديم الإقرار في موعده ؟

السؤال التاسع : ما هي الخطوات التي يجب إتباعها لتحديد الضريبة المستحقة على المرتبات والأجور؟

السؤال العاشر : ضع علامة (√) أو علامة (×) أمام كل عبارة مع التعليق في حدود ثلاثة أسطر:

1. لا تعتبر الضريبة على المرتبات والأجور من الضرائب النوعية المباشرة.
2. تسري ضريبة المرتبات والأجور على الدخل الإجمالي.
3. تسري ضريبة المرتبات والأجور على الدخل الناتج عن العمل ورأس المال.
4. تسري ضريبة المرتبات والأجور على دخل الشخص الطبيعي والاعتباري.
5. ضريبة المرتبات والأجور قريبة من الشخصية.
6. رب العمل مسئول عن استقطاع الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب في جميع الحالات.
7. لا يشترط لسريان الضريبة على المرتبات والأجور توفر علاقة التبعية والخضوع.
8. لا يجب التفرقة بين المبلغ المدفوع من الخزينة العامة أو الخزينة الخاصة عند تحديد شروط سريان الضريبة على المرتبات والأجور.
9. لا توجد شروط لإعفاء الدخول التي يقبضها رجال السلكين الدبلوماسي والقنصلي.
10. يخضع مرتب صاحب المنشأة الفردية للضريبة على المرتبات والأجور.
11. يخضع مرتب الشريك المتضامن ومرتب الشريك الموصي للضريبة على المرتبات والأجور.
12. لا تخضع مرتبات الأقارب للضريبة على المرتبات والأجور.
13. تخضع مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجلس إدارات شركات الأموال للضريبة على المرتبات والأجور.
14. تخضع مكافأة ترك الخدمة ومكافأة الاستغناء ومكافأة الأعمال الإبداعية للضريبة على المرتبات والأجور.
15. لا تخضع الإكراميات للضريبة على المرتبات والأجور.
16. يخضع بدل الانتقال وبدل التمثيل وبدل السفر للضريبة على المرتبات والأجور.
17. لا يخضع بدل السكن وبدل الغذاء وبدل السفر للضريبة على المرتبات والأجور.
18. يخضع بدل غلاء المعيشة وبدل التخرج وبدل حضور الجلسات للضريبة على المرتبات والأجور.

19. تعتبر ضريبة المرتبات والأجور التي يسددها صاحب العمل وقسط التأمينات الاجتماعية الذي يسدده صاحب العمل من ضمن المزايا النقدية.

20. تعتبر تكلفة السكن المجاني العيني والغذاء العيني والملابس العينية من المزايا العينية التي تخضع للضريبة على المرتبات والأجور.

ثانياً : التمارين

التمرين الأول

توفرت لديك البيانات الخاصة بالمرتبات والأجور خلال شهر يناير 2012م في الشركة اليمنية الكويتية (قطاع خاص):

المدير العام(مصطفى) : 60.000 مرتب أساسي، 12.000 بدل تمثيل، 8.000بدل مواصلات.

المدير المالي والإداري (وائل): 18.000 مرتب أساسي، 4.000 بدل تمثيل، 3.000 بدل مواصلات، 5.000 بدل سكن نقدي.

مدير الصيانة (هيثم) : 10.000 مرتب أساسي، 3.000مكافأة ثابتة شهرية ، 2.000 بدل مخاطر.

مدير الشؤون القانونية (عدنان) :12.000راتب أساسي ، 4.000 علاوة غلاء المعيشة، 4.000بدل طبيعة عمل.

شغالة إرترية (براش): 20.000ريال راتب أساسي.

رئيس قسم الحسابات (خالد) : 10.000 مرتب أساسي، 3.000 بدل مواصلات.

بيانات أخرى :

1. تغيب المدير الإداري والمالي بدون عذر لمدة أربعة أيام وتقرر خصم غياب الأيام من مستحقات الشهر.
2. تقر خصم مبلغ 2.000 ريال على مدير الصيانة من مستحقات الشهر جزاء لإهماله إصلاح إحدى الشقق بحسب توجيهات المدير العام.
3. تقدم كل من المدير المالي ومدير الصيانة بطلب إجازة لم يُوافق عليه، فصرف لكل منهم بدل إجازة نقدي صرف بشكل مستقل عن مستحقات الشهر.
4. تم صرف مكافأة بمعدل راتب أساسي لكل من المدير العام، المدير المالي والإداري بمناسبة إعداد الحسابات الختامية والميزانية لعام 2011م وصرفت بشكل مستقل عن مستحقات الشهر.

5. صرفت أجور إضافية بمبلغ 12.000 ريال لمدير الصيانة مقابل تكليفه بأعمال إضافية خارج أوقات الدوام الرسمي وصرفت بشكل مستقل عن مستحقات الشهر.

6. صرف للمدير العام مبلغ 40.000ريال بدل حضور جلسات مجلس إدارة الشركة، كما صرف له مبلغ 120.000ريال مكافأة أرباح عام 2011م بشكل مستقل عن مستحقات الشهر.

7. تم استقطاع مبلغ 12.000 ريال ومبلغ 3.000ريال من كل من المدير العام ومدير الصيانة مقابل سلف صرفت لهم خلال الشهر واستقطعت من مستحقات هذا الشهر.

8. سافر المدير العام إلى الخارج لإنجاز أعمال متعلقة بالشركة لمدة خمسة أيام.وصرفت له الشركة تذكرة سفر بمبلغ 65.000 كما صرف له مبلغ 2.500 دولار مصاريف سفر بسعر صرف 240 ريال للدولار. وصرف المبلغ بشكل مستقل عن مستحقات الشهر.

9. نظراً لعدم التناسب بين دخل الموظف وأسعار السلع والخدمات فإن المدير المالي والإداري يعمل في الفترة المسائية لدى شركة الغنامي ابتداءً من 16 يناير كمحاسب براتب أساسي 12.000ريال، 3.000ريال بدل غلاء معيشة.

والمطلوب:

أ. تحديد وعاء الضريبة، احتساب الضريبة، وتحديد صافي ما يستلمه كل موظف.

ب. إعداد كشف المرتبات والأجور عن شهر يناير 2012م.

ج. احتساب الضريبة على دخل المدير المالي والإداري لدى شركة الغنامي واحتساب فروق الضريبة الواجبة السداد مع افتراض استفادته من حد الإعفاء وتصاعد الشرائح من الجهتين.

د. إذا أحيل المدير العام للتقاعد وصرف له راتب أساسي شهرياً. كيف يعالج مرتب التقاعد من الناحية الضريبية؟

ه. إذا تعرض مدير الصيانة لحادث واتضح عدم قدرته على مزاولة عمله، وقرر مجلس إدارة الشركة صرف مبلغ 15.000ريال مدى الحياة. كيف يعالج هذا الدخل من الناحية الضريبية.

التمرين الثاني

في 2012/1/19م تم تعيين هشام مديراً للتسويق بإحدى شركات القطع الخاص بمرتب أساسي 12.000ريال بالإضافة إلى البدلات التالية، 1.500 ريال بدل تمثيل، 2.500 غلاء معيشة، 4.000 بدل سكن نقدي.

وفي أول فبراير 2012م تم الاتفاق على ما يلي:

أ) ألغت الشركة بدل السكن النقدي مقابل سكن عيني مؤثث قدرت قيمته الايجارية السنوية بمبلغ 300.000ريال، وبلغت تكلفة الأثاث مبلغ 420.000ريال ويهلك الأثاث بمعدل 25٪.

ب)احتفاظ مدير التسويق ببقية المزايا النقدية.

ج)منحه عمولة على المبيعات بنسبة 1٪ من المبيعات النقدية والمبالغ المحصلة من العملاء.

وتوفرت لديك البيانات التالية:

1.بلغت المبيعات خلال شهر فبراير 2012م مبلغ 1.500.000ريال منها 1.200.000ريال مبيعات نقدية، كما حصل من العملاء مبلغ 360.000ريال.

2.صرف لمدير التسويق في شهر فبراير مبلغ 9.600ريال بدل حضور جلسات لجنة الائتمان.

3.سافر إلى مدينة عدن في شهر فبرااير للمشاركة في الحملة الإعلانية لترويج السلعة الجديدة في المدينة الحرة، وصرف له بدل سفر يومي 5.000ريال علماً بأنه أمضى في مدينة عدن عشرة أيام.

4.سددت الشركة فاتورة كهرباء السكن العيني لمدير التسويق بمبلغ 8.000ريال، وفاتورة المياه بملغ 1.200ريال، كما قام مدير التسويق بسداد فاتورة التلفون بمبلغ 15.000ريال.

5. نظراً لعدم التناسب بين دخل الموظف وأسعار السلع والخدمات فإن مدير التسويق يعمل في الفترة المسائية لدى شركة الرويشان ابتداءً من شهر يناير 2000م براتب أساسي 12.000ريال، 3.000ريال بدل غلاء معيشة، 2000ريال بدل مواصلات.

والمطلوب:

أ.احتساب الضريبة في شهر يناير 2012م

ب.احتساب الضريبة في شهر فبراير2012م

ج.احتساب فروق الضريبة الواجبة السداد مع افتراض استفادته من حد الإعفاء وتصاعد الشرائح من الجهتين.

د.ما هي المعالجة الضريبية للمزايا العينية في حالة أن السكن العيني بجوار العمل.

التمرين الثالث

توفرت لديك البيانات الخاصة بالمرتبات والأجور لبعض موظفي مصلحة الطرق الحكومية خلال شهر يناير 2012م (المبالغ بالريال):

رئيس المصلحة(علي) : 40.000 مرتب أساسي، 5.000 بدل تمثيل، 9.000ريال غلاء معيشة.

المدير المالي(عدنان) 20.000 مرتب أساسي، 4.000 بدل تمثيل، 6.000 غلاء معيشة.

المدير الفني (سعد) : 12.000 مرتب أساسي، 2.500مكافأة ثابتة شهرية ، 3.500 بدل طبيعة عمل لوجود مخاطر مرتبطة بوظيفة المدير الفني.

رئيس قسم الحسابات (مروان) : 10.500 مرتب أساسي، 1.500 بدل مواصلات.

شغالة (سعدية): 8.000 ريال راتب أساسي، 1.500علاء معيشة.

بيانات أخرى :

1. تغيب المدير المالي بدون عذر لمدة ثلاثة أيام وتقرر خصم غياب الأيام من مستحقات الشهر.
2. تقر خصم مبلغ 3.000 ريال على المدير الفني من مستحقات الشهر جزاء لإهماله بحسب توجيهات المدير العام.
3. تقدم رئيس الحسابات بطلب إجازة لم يُوافق عليه، فصرف له بدل إجازة نقدي صرف بشكل مستقل عن مستحقات الشهر.
4. تم صرف مكافأة بمعدل راتب أساسي لكل من رئيس المصلحة ، المدير المالي بمناسبة إعداد الحسابات الختامية والميزانية لعام 2011م وصرفت بشكل مستقل عن مستحقات الشهر.
5. تم استقطاع مبلغ 15.000ريال ومبلغ 4.000 من مستحقات رئيس المصلحة والمدير المالي مقابل سلف صرفت لهم خلال الشهر واستقطعت من مستحقات هذا الشهر.
6. تم استقطاع مبلغ 4.500 ريال من مرتب رئيس المصلحة نفقة شرعية لمطلقته بناء على حكم شرعي من المحكمة الجنوبية.

والمطلوب:

أ.إعداد كشف المرتبات والأجور عن شهر يناير 2012م.

ب.إذا تعرض المدير الفني لإصابة أثناء العمل وصرف له إجمالي مستحقاته النقدي كتعويضات مدى الحياة. كيف يعالج هذا الدخل من الناحية الضريبية؟.


UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
١٩٩٤م
١٤١٤هـ
وقل رب
زدني علماً
جامعة العلوم والتكنولوجيا



ضرائب العقارات


UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
١٩٩٤م
١٤١٤هـ
وقـل رب
زدني علماً
جامعة العلوم والتكنولوجيا

محـتويات الوحدة



1. المقدمة:

1-1 التمهيد:

مرحباً بك عزيزي الدارس، في الوحدة الثالثة من مقرر المحاسبة الضريبية، والتي جاءت بعنوان ضريبة العقارات، حيث تناولنا فيها موضوعين رئيسيين هما: ضريبة ريع العقار، وضريبة نقل ملكية العقار، من خلالها تناولنا خصائص كل نوع من الضريبة، ونطاقها، وكيفية تحديد وعاء الضريبة وإجراءات ربطها وتحصيلها.

وضمن هذه الوحدة -عزيزي الدارس- أوردنا لك مجموعة من أسئلة التقويم الذاتي، آملين منك أن تحرص على البحث عن إجاباتها ضمن مفردات هذه الوحدة بالإضافة إلى نماذج من التدريبات والتي اجبنا عنها في نهاية هذا الفصل، مع نصحك بعدم التسرع والنظر في إجابتها؛ إلا بعد محاولة الإجابة عليها بمفردك، وذلك بهدف تحديد مستوى استيعابك للوحدة و مقارنة إجابتك بالإجابة الصحيحة.

2.1. أهداف الوحدة:



عزيزي الدارس بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة ينبغي أن تكون قادراً على:

- تعريف ضريبة ريع العقار وخصائصها.
- تحديد نطاق فرض ضريبة ريع العقار والإعفاءات منها.
- تحديد الوعاء الضريبي لضريبة ريع العقار والضريبة المستحقة.
- تحديد إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها.
- تعريف ضريبة نقل ملكية العقار وخصائصها.
- تحديد نطاق فرض ضريبة نقل ملكية العقار والإعفاءات منها.
- تحديد الوعاء الضريبي لضريبة نقل ملكية العقار والسعر الضريبي، والضريبة المستحقة.
- تعريف إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها.

3.1. أقسام الوحدة:



عزيزي الدارس، تتكون هذه الوحدة من الأقسام الرئيسية التالية:

القسم الأول: مقدمة عن الضريبة العقارية.

القسم الثاني: الضريبة على ريع العقارات.

القسم الثالث: الضريبة على نقل ملكية العقار.

4.1. القراءات المساعدة:



عزيزي الدارس يمكنك الرجوع إلى الكتب المتصلة بموضوعات هذه الوحدة وهي:

1-أبو حشيش، خليل عواد: **المحاسبة الضريبية**. عمان، الأردن: إثراء للنشر والتوزيع، 2010م، ص 169-182.

2-الربيدي، محمد علي:**المحاسبة الضريبية وفقاً لأحكام القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل**. صنعاء: مركز الأمين، 2010م، ص161-.175

3- خصاونة، جهاد سعيد ناصر: **مطرح الضريبة على الدخل في التشريع الضريبي الأردني**. عمان، 1995، ص 273-.288

4-كمال، محمد حسن، محمد، سعيد عبد المنعم: **دراسات في المحاسبة الضريبية**. القاهرة، 1995م،ص 310-.315

5- وزارة المالية، مصلحة الضرائب: **قانون ضرائب الدخل رقم (17) لسنة 2010م ولائحته التنفيذية**. صنعاء، الإدارة العامة للشؤون القانونية، 2011م، ص 43-46.

2-الضريبة على ريع العقارات:

2-1. تعريف الضريبة على ريع العقاروخصائصها:

عزيزي الدارس، عرفت المادة (52) من القانون رقم (17) لسنة 2010م ريع العقار على أنه:
"ريع العقار : هو مجموع دخول الإيجارات السنوية من العقارات المؤجرة لمختلف الأغراض."

ويستدل من نص المادة السابقة على أن ريع العقار من الناحية الضريبية هو:" الدخل الذي تسري عليه الضريبة العقارية مقابل تأجير العقارات للغير، لمختلف الأغراض".

وعليه عزيزي الدارس يمكننا تعريف ضريبة ريع العقار بأنها: "ضريبة نوعية تفرض على دخل المكلف الناتج عن تأجير العقارات للغير، لمختلف الاغراض".

كما يجب أن تعلم -عزيزي الدارس- أنه بموجب القانون الضريبي الجديد تم إلغاء الضريبة على ريع العقار المملوك والمستغل في النشاط، بالرغم من أن هذه الضريبة كانت تدر على الخزينة العامة حصيلة مناسبة، في الوقت الذي يحدد فيها الوعاء الضريبي والضريبة المستحقة على العقار المملوك والمستغل في النشاط بشكل يحقق قواعد الضريبة المتعارف عليها، وأهمها قاعدة الاقتصاد في النفقات، وقاعدة المرونة، وقاعدة العدالة الضريبية.

و تتميز الضريبة على ريع العقارات بأنها ضريبة سنوية حيث تشير الفقرة (أ) من المادة (51) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أنه: "تربط الضريبة سنوياً على ريع العقارات".

2-2 : نطاق فرض ضريبة ريع العقار:

عزيزي الدارس تنص الفقرة (أ) من المادة (51) على أنه :
"تسري الضريبة سنوياً على ريع العقارات المبنية، والمباني الجاهزة والمتنقلة، والأراضي الفضاء المؤجرة لمختلف الأغراض.

ويُستفاد من النص السابق أن ضريبة على ريع العقارات تسري على:

1- جميع المباني المؤجرة للغير على اختلاف صورها وأشكالها ومساحتها، سواءً كانت محلات تجارية أو مطاعم أو معامل أو دور سينما أو مساكن مؤجرة.

2- جميع الأراضي المخصصة للاستعمال التجاري على اختلاف أشكالها ومساحتها مثل الأراضي المخصصة كمخزن للبضائع، أو الأراضي المخصصة كمنتزهات.

3-جميع الأراضي المخصصة للاستعمال المهني مثل الأراضي المخصصة كورش لإصلاح السيارات وأعمال السمكرة و ورش النجارة والحدادة، وأعمال الخزف.

4-الأراضي المخصصة للأعمال الصناعية مثل المصانع التي تقام على شكل هناجر حديدية.



تدريب (1

حدد نطاق فرض الضريبة على ريع العقار؟

3-2.الإعفاءات من الضريبة على ريع العقارات:

عزيزي الدارس، نصت المادة (54) من القانون رقم (17) لسنة2010م على أنه:

تعفى من الضريبة :

أ- العقارات المستغلة من قبل مالكيها لأي غرض كان.

ب- العقارات المملوكة للحكومة، ولا يشمل ذلك العقارات المملوكة للقطاعين العام والمختلط بموجب ما تحدده اللائحة التنفيذية.

جـ-العقارات المخصصة مجاناً للمستشفيات والمراكز الصحية والتعليمية الحكومية، والمنشآت الخيرية المجانية التعليمية والصحية، وفقاً للشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية.

د- العقارات المخصصة مجاناً للأيتام وملاجئ العجزة.

هـ- العقارات المملوكة للأوقاف وريع العقارات الموقوفة لصالح جهة خيرية أو مقصد خيري أو هيئة عامة، والأندية والمنشآت الرياضية والشبابية، وفقاً للشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية.

و- العقارات المملوكة للسلك الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية بشرط المعاملة بالمثل.

ويتضح من النص السابق -عزيزي الدارس- أن الإعفاءات من الضريبة على ريع العقارات تشمل ما يلي:

2-3-1: إعفاءات تتعلق بملكية العقارات:

عزيزي الدارس: يمكن تصنيف الإعفاءات على أساس الملكية إلى الأنواع التالية :

1.**العقـارات الحكوميـة**: وتشـمل العقـارات المملوكـة للـوزارات والمصـالح والهيئـات، بالإضـافة إلى العقارات المخصصة للقوات المسلحة والأمن وكافة أراضي ومباني الحكومة.ولا يشمل هذا الإعفاء العقارات المملوكة للقطاعين العام والمختلط.

2.**عقارات الأوقاف**: وتشمل العقارات المملوكة لوزارة الأوقاف التي تتولى إدارتها والإشراف عليها.

3.**العقارات المملوكة للسلك الدبلوماسي، والقنصلي والمخصصة لأعمال السفارات والقنصليات، وإقامة أعضاء السلك الدبلوماسي، بشرط المعاملة بالمثل.**

4.**العقارات المملوكة للمنظمات الدولية**: مثل منظمة الأمم المتحدة، ومنظمة اليونسكو، ومنظمة اليونسيف، ومنظمة الصليب الأحمر.

5.العقارات المملوكة للأندية والمنشآت الرياضية والشبابية.

2-3-2 : إعفاءات تتعلق بطبيعة الاستعمال:

عزيزي الدارس: تمّ الإعفاء وفقاً لهذا الأساس، ليشمل جميع أنواع العقارات المملوكة والمُستغلة من قبل مالكيها لأي غرض كان. ويشمل هذا السكن الشخصي، والعقارات المستغلة في النشاط الذي يقوم به المكلف المالك للعقار.

2-3-3. إعفاءات تتعلق بتخصيص ريع العقار:

عزيزي الدارس: يمكن تصنيف الإعفاءات على أساس تخصيص ريع العقار بحيث تشمل :

1.ريع العقار الموقوف لصالح جمعية خيرية مثل جمعية المعوقين والجمعيات الدينية والخيرية.

2.ريع العقار الموقوف لصالح هدف خيري مثل إعالة الأيتام والأرامل وتمويل الصدقة الجارية.

3.ريع العقار الموقوف لصالح هيئة عامة مثل مراكز الأبحاث العلمية.

2-4. تحديد وعاء الضريبة على ريع العقارات:

تنص المادة (53) من القانون رقم (17) لسنة2010م على أنه:

أ-يتم تحديد الدخل الفعلي للعقارات بموجب عقود الإيجار الصحيحة . وفى حالة عدم معرفة ريع العقار أو الإثبات بعدم صحة عقد الإيجار، فللمصلحة الحق في تقدير ذلك وفقا للأسس المبينة في اللائحة التنفيذية.

ب-يُحدد صافي الريع العقاري الخاضع للضريبة بإجمالي الدخل السنوي، وفقاً لأحكام الفقرة (أ) من هذه المادة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين.

ج- يراعى في تحديد صافي ريع العقار السنوي الخاضع للضريبة بالنسبة للأشخاص الإعتباريين إدراج الدخل المتأتي للمكلف الإعتباري من ريع العقارات ضمن وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وللمكلف الحق في تنزيل النفقات الضرورية المرتبطة بتحقيق هذا الدخل وفقاً لأحكام هذا القانون.



تدريب (2)

عزيزي الدارس، من خلال النص السابق وضح كيف يتم تحديد وعاء الضريبة على ريع العقارات سواءً للأشخاص الطبيعيين أو الأشخاص الاعتباريين؟

5-2. أسعار الضريبة على ريع العقارات:

تنص المادة (69) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أنه:

"تستوفى الضريبة على ريع العقارات للأشخاص الطبيعيين بواقع إيجار شهر واحد في السنة.

وتنص الفقرة (أ) المادة (63) على أنه:

تستوفى الضريبة ... بمعدل 20٪ (عشرين بالمائة) دون تنزيل حد الإعفاء من...دخول الأشخاص الاعتباريين.



تدريب (4)

من خلال النصين السابقين يتضح أن المشرع الضريبي اليمني ميز بين الشخص الطبيعي والشخص الاعتباري عند تحديد أسعار الضريبة على ريع العقار وضح ذلك التمييز؟

6-2- المكلف بتقديم الإقرار الضريبي على ريع العقارات وموعد تقديمه:

تنص الفقرة (ب) من المادة (51) على أن :

" المكلف بأداء هذه الضريبة هو مالك العقار، أو من له حق الانتفاع بالعقار، ويكون الممثل القانوني للمكلف ملزماً بأدء الضريبة نيابة عن من يمثله.

وتنص المادة (103) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أنه :

"على مكلفي الضريبة على ريع العقارات تقديم إقراراتهم الضريبية السنوية على النموذج المعد لهذا الغرض، مصحوباً بنسخة من عقد الإيجار في موعد أقصاه الثلاثين من أبريل من كل سنة عن السنة الضريبية السابقة، مع بيان مواصفات العقار ومقدار الإيجار الشهري الفعلي ، وعليهم سداد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار وفي ذات موعد تقديمه وفقاً لأحكام هذا القانون.

ويستدل مما سبق أن المكلف بسداد الضريبة على ريع العقارات هو مالك العقار، أو من له حق الانتفاع بالعقار، ويكون الممثل القانوني للمكلف، أو من ينوبه ملزماً بسداد هذه الضريبة.

ويتضح من نص المادة (103) أن المكلفين بالضريبة على ريع العقارات ملزمين أن يقدموا إقراراتهم الضريبية في ميعاد غايته ثلاثون إبريل من كل سنة عن السنة السابقة. ويقوم المكلف بتقديم الإقرار الضريبي وسداد الضريبة المستحقة، خلال هذا الموعد القانوني.

2-7. شكل الإقرار الضريبي:

عزيزي الدارس: يقوم المكلف بتقديم الإقرار الضريبي وسداد الضريبة المستحقة خلال الموعد القانوني من أول يناير حتى 30 إبريل بموجب نموذج معين. ويحتوي هذا النموذج على عدة بيانات أهمها اسم المكلف، عنوانه نوع النشاط، والكيان القانوني. وكما يوجد جدول يحدد فيه رقم العقار، و بيانات العقار، واسم المستأجر، وتاريخ بدء التأجير، والإيجار الشهري، والضريبة المستحقة، والمبالغ المسددة تحت الحساب إن وجدت، والمبالغ المتبقية المستحقة السداد.

2-8.جزاء عدم تقديم الإقرار في الموعد القانوني:

اعلم عزيزي الدارس، أنه إذا لم يقدم المكلف الإقرار الضريبي على ريع العقارات في الموعد القانوني، توقع عليه غرامة بنسبة 2٪ من الضريبة عن كل شهر يتأخر فيه المكلف عن تقديم الإقراره بنص الفقرة (أ) من المادة (135) من القانون رقم (17) لسنة 2010م التالي :

تفرض غرامة بواقع 2٪(إثنين في المائة) من الضريبة المستحقة عن كل شهر (أو جزء منه) يتأخر فيه المكلف عن تقديم الإقرار بعد انقضاء المدة القانونية، على ألاّ تتجاوز الغرامة مقدار الضربة المستحقة.

وإذا لم **تدفع الضريبة في الموعد القانوني**، يضاف إلى الضريبة مبلغ يساوي 1.5٪ (واحد ونصف بالمائة) من مقدار الضريبة غير المدفوعة عن كل شهر تأخير، استناداً إلى **المادة (152)** من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

9-2.الإبلاغ بإيجار العقار:

تنص المادة (74) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على أنه:

عزيزي الدارس: بموجب نص المادة السابق، ألزم المشرع كلٍ من مالك العقار، أوالمنتفع بالعقار، والمكتب العقاري أو عاقل الحارة، أن يقدموا إخطاراً إلى مصلحة الضرائب ببدء تأجير العقار خلال ستين يوماً من تاريخ التأجير، وفقاً للنموذج المعد لذلك. ونحن نرى أن أن مالك العقار أو المنتفع بالعقار هو الذي يجب إلزامه بتقديم إخطار تأجير العقار.

ويقدم هذا الإخطار على نموذج، و يجب أن يحتوي النموذج على عدة بيانات أهمها اسم المكلف، عنوان العقار، والكيان القانوني، وتاريخ بدء مزاولة النشاط، ورقم العقار. ونحن نعتقد أن مسؤولية الإخطار ببدء تأجير العقار تقع فقط على مالك العقار أو المنتفع به، أو من ينوب عنهما.

وكما ألزمت المادة المجالس المحلية بموافاة مصلحة الضرائب بالبيانات والمعلومات عن العقارات المؤجرة، والقيام بالإجراءات القانونية اللازمة لتحصيل الضريبة على ريع العقارات. ونحن نعتقد بأن منح المجالس المحلية هذه السلطات فيه إنتقاص للإدارة الضريبية، التي من صميم مسؤوليتها تجميع البيانات والمعلومات عن العقارات المؤجرة، وتحصيل الضريبة المستحقة وفقاً لأحكام قانون الضرائب.

أسئلة التقويم الذاتي

ضع علامة(√) أو(×)مع التعليق على الإجابة بما لا يقل عن ثلاثة اسطر.

1-تتميز ضريبة ريع العقار بانها ضريبة سنوية تربط على اساس ريع العقار للسنة الحالية(   )

2-تسري ضريبة ريع العقار على جميع الاراضي المخصصة للاستعمال التجاري والمهني(   )

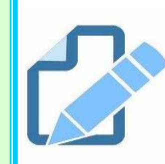
3-يعفى من ضريبة ريع العقارات العقارات المملوكة للسلكين الدبلوماسي والقنصلي بشكل مطلق (   )

4-تستوفى ضريبة ريع العقارات للاشخاص الطبيعيين بمعدل 20٪(   )

5-تستوفى ضريبة ريع العقارات للاشخاص الاعتباريين بواقع ايجار شهر واحد في السنة()

6-حدد المشرع اليمني موعد لتقديم الاقرار الضريبي لضريبة ريع العقار وسداد الضريبة في فترة من اول يناير وحتى اخر الشهر(   )

7-وفقا للمادة (74)من القانون رقم(17)يلزم مالك العقار بتقديم اخطار ببدأ تأجير العقار خلال ثلاثين يوم من تاريخ التاجير(   )



المثال الأول:

يمتلك الأخ/ عبد الله (شخص طبيعي) في مدينة صنعاء عقاراً يتكون من ستة شقق خالية من الأثاث، ويتم تأجيرها كشقق سكنية بإيجار شهري 30000 ريال لكل شقة. وتم تأجير ثلاث شقق عن سنة كاملة ابتداءً من بداية 2010م كما تم تأجير شقتين بتاريخ أول مايو 2010م، وتم تأجير الشقة السادسة بتاريخ أول أغسطس 2010م.

1- بلغت مصاريف الصيانة بحسب المستندات المؤيدة 40000 ريال سنوياً.

2- مرتبات الحارس 15000 ريال شهرياً.

3- بلغت تكلفة المبنى 15500000 ريال ويتم إهلاكه بمعدل 5٪ وهو المعدل المعترف به من مصلحة الضرائب.

حل المثال الأول:

نظراً لأن مالك هذا العقار شخصاً طبيعياً (الأخ/ عبد الله)، فإن دخل هذا الشخص يخضع للضريبة على ريع العقارات بواقع إيجار شهر في السنة كما يلي:

1- إيجار ثلاث شقق عن سنة كاملة = 30000 × 3 شقق = 90000 ريال.

2- إيجار شقتين عن ثمانية شهور = 30000 × 2 شقق × 8 شهور/12 شهر = 40000 ريال.

3- إيجار شقة عن خمسة شهور = 30000 × 5 شهور /12=12500 ريال.

ملاحظة مهمة: عزيزي الدارس في حال التأجير خلال الشهر يجب احتساب الفترة على النحو الآتي:

1.إذا تم تأجير الشقق أو العقار بتأريخ **قبل منتصف الشهر** فيحتسب الشهر كاملاً.

مثال: تم تأجير أحد العقارات بتاريخ 2010/6/12م بإيجار شهري 1.200.000ريال . فما هي الضريبة المستحقة؟

طالما وتم التأجير قبل منتصف شهر 6 فان الشهر يحتسب كاملاً وعليه فان الضريبة المستحقة= 1.200.000 × 7\12=700000ريال

2.إذا تم تأجير الشقق أو العقار **بتاريخ بعد منتصف الشهر** فيتم تجاهل شهر التأجير تماماً عند احتساب الفترة وتحتسب من الشهر الذي يليه.

مثال: تم تأجير أربع شقق بتاريخ 2010/4/17م بإيجار شهري للشقة الواحدة 42000ريال. فما هي الضريبة المستحقة؟

طالما تم تأجير الشقق بعد منتصف الشهر فلا يتم احتساب الشهر ضمن الفترة بل يتم احتساب الفترة من الشهر التالي وعليه تصبح الضريبة المستحقة= 4×42000×8\12=112000ريال.

المثال الثاني:

تملكالشركة اليمنية (شخص اعتباري) أربع عقارات بياناتها على النحو الآتي:

1- يتكون كل عقار من عشرة شقق.

2- الإيجار الشهري 80000 ريال لكل شقة.

3- بلغت مصاريف الكهرباء والصيانة 950000 ريال في السنة يتحملها مالك العقار بموجب العقد ومؤيدة بمستندات.

4- بلغت مصاريف الصيانة لهذه العقارات 1820000 ريال سنوياً.

5- مرتبات الحراس 1350000 ريال.

6- تكلفة العقار الواحد 45000000 ريال ومعدل الإهلاك الضريبي للمباني 5٪

والمطلوب :



حل المثال الثاني:

نظراً لأن مالك العقار شخصاً اعتبارياً (الشركة اليمنية للعقارات)، فإن دخل هذه الشركة، يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، بعد استبعاد النفقات اللازمة للحصول على هذا الدخل، سواءً كان العقار مؤثثاً أوغير مؤثثاً، بنص الفقرة (ج) من المادة (53) من القانون رقم (17) لسنة 2010م وذلك على النحو الآتي:

1 - تحديد وعاء الضريبة:

38400000		إيراد العقار (80000 × 4 مباني × 10 شقق×12 شهر) يخصم منه **مصاريف العقار المؤجر للغير**
	1350000	مرتبات الحارس
	950000	مصاريف الصيانة
	1820000	مصاريف الكهرباء والمياه
	9000000	إهلاك المبنى (45000000 × 5٪× 4 مباني)
(13120000)		إجمالي مصاريف العقار المؤجر للغير المؤيدة بمستندات
25280000		وعاء الضريبة

2- الضريبة المستحقة هي عبارة عن= الوعاء الضريبي × 20٪

25280000× 20٪= 5056000 ريال

2-10- إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها:

عزيزي الدارس: تشبه إجراءات ربط الضريبة على ريع العقارات وتحصيلها، إجراءات ربط الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وغيرها من الضرائب النوعية، ووفقاً لأحكام القانون رقم (17) لسنة 2010م تم توحيد إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها لكافة أنواع ضرائب الدخل.

3. الضريبة على نقل ملكية العقار:

3-1- تعريف الضريبة على نقل ملكية العقارات وخصائصها:

تعرف ضريبة ريع العقار بأنها: "ضريبة نوعية تفرض على الدخل الذي حصل عليه مالك العقار عند انتقال الملكية من البائع إلى المشتري".

كما يقصد عزيزي الدارس: بالمبيعات العقارية نقل ملكية الأراضي الفضاء، والعقارات المبنية، أو المعدة للبناء من شخص (البائع) إلى شخص آخر (المشتري) مقابل الثمن المتفق عليه في العقد (الاتفاق، أو البصيرة، أو الحجة). ويقصد بالتصرفات العقارية نقل ملكية الأراضي الفضاء، والعقارات المبنية، أو المعدة للبناء من شخص (المتصرف) إلى شخص آخر (المتصرف إليه) عن طريق الهبة أو التبرع وبدون عوض نقدي.

كما أن الضريبة على نقل ملكية العقار تتميز بعدة خصائص منها:

1- أنها ضريبة عينية، لكون هذه الضريبة تفرض على إجمالي ثمن العقار المباع، أو المتصرف فيه كله أو جزء منه، ولا يسمح بخصم المصاريف المرتبطة بعملية نقل ملكية العقار.

2-تفرض على كل عملية بيع على حدة، وتتعدد الضريبة بتعدد التصرف في العقار الواحد، استناداً إلى نص الفقرة (ج) من المادة (57).

3-تستوفى الضريبة بسعر نسبي 1٪ بنص المادة (70):

تستوفى الضريبة على نقل ملكية العقار بواقع(1٪) واحد بالمائة من إجمالي قيمة أو ثمن العقار.

ونرى عزيزي الدارس أن معدل ضريبة نقل ملكية العقار(1٪) منخفضة إلى درجة لا تتناسب مع قاعدة الاقتصاد في النفقات. بمعنى أن نفقات جباية هذه الضريبة، أقل من الحصيلة الضريبية. ونقترح رفع هذه النسبة إلى 3٪، كحد أدنى.

2-3. نطاق فرض الضريبة على نقل ملكية العقار:

عزيزي الدارس: تفرض الضريبة على نقل ملكية العقار بموجب نص الفرقة (أ) المادة (56) من القانون رقم (17) لسنة 2010م:

"تفرض بموجب أحكام هذا القانون، ضريبة على كامل القيمة الناتجة عن نقل ملكية العقار، ويشمل ذلك جميع الأراضي الفضاء، والعقارات المبنية أو المعدة للبناء، سواء شمل التصرف أو البيع العقار كله أو جزءاً منه وسواء كان التصرف أو البيع بعوض أو بأي شكل آخر."

3-3 : الإقرار الضريبي على نقل ملكية العقار:

نصت المادة (104) من القانون رقم (17) لسنة 2010م :

"على سائر مكلفي هذه الضريبة تقديم إقراراتهم الضريبية خلال فترة لا تتجاوز أربعة أشهر من تاريخ التصرف أو البيع للعقار، وسداد الضريبة المستحقة في ذات الموعد."

يتضح لنا أنه يجب تقديم الإقرار الضريبي خلال أربعة أشهر من تاريخ البيع أو التصرف في العقار، وفقاً لنموذج معين.ويجب أن يحتوي النموذج على عدة بيانات أهمها نوع العقار، قيمة العقار، اسم البائع واسم المشتري، تاريخ البيع، تاريخ التصرف، الضريبة المستحقة.

ولقد حدد المشرع الضريبي في المادة (105) مسئولية تقديم الإقرار الضريبي على البائع أو المتصرف بالعقار، حيث تنص الفقرة على أنه :

"تقع مسؤولية تقديم الإقرار الضريبي على البائع أو المتصرف في العقار،

بينما تحدد الفقرة (أ) المادة (57) مسئولية دفع الضريبة على النحو التالي :

"يقع عبء سداد الضريبة على البائع أو المتصرف في العقار، ويكون المشتري أو المتصرف إليه، أو من جرت معاملة التوثيق أو نقل الملكية لمصلحته، مسؤولاً بالتضامن بسداد الضريبة."

ويتضح لنا من النصين السابقين أن مسؤولية الإقرار الضريبي تقع على البائع، أو المتصرف في العقار. بينما يقع عبء سداد الضريبة على نقل ملكية العقار على البائع أو المتصرف بالعقار بالتضامن مع المشتري، أو المُتصرف إليه، أو من يقوم بعملية توثيق العقار لمصلحته.

ولا يجوز توثيق إنتقال ملكية العقار في الجهات الحكومية المختصة إلا بعد التأكد من سداد الضريبة على نقل ملكية العقار، وذلك بموجب نص الفقرة (ب)المادة (57) من القانون رقم (17) لسنة 2010م.

وحرصاً على حقوق الخزانة، نص المشرع الضريبي في المادة (59) من القانون رقم (17) لسنة 2010م على تقديم ما يفيد سداد الضريبة على نقل ملكية العقار، عند تسجيل عملية البيع في مصلحة المساحة والسجل العقاري، وعند منح رخصة البناء، وعند تعميد أو توثيق ملكية العقار من قبل الجهات المختصة، بما في ذلك الجهات القضائية.

3-4. الإعفاءات من الضريبة على نقل ملكية العقار :

عزيزي الدارس: تنص المادة (61) من القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل على أنه :

" تعفى من أداء هذه الضريبة التصرفات الآتية :

أ- انتقال الملكية بالميراث أو الوصية.

ب- الهبة لمنشآت دينية أو خيرية أو تربوية.

ت- الهبة لمنشآت صحية أو رياضية وفقاً للشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية.

ث- التصرفات لأراضي وعقارات الأوقاف العامة.

ج- التصرف أو البيع للأراضي الزراعية متى ما كانت حجة الشراء موثقة من الجهات المختصة، وحسب ماتحدده اللائحة التنفيذية.

ح- التصرفات للأراضي والعقارات المملوكة للدولة والتي يتم نقلها إلى جهة حكومية أو جهة مملوكة للدولة ملكية كاملة.

تدريب (4)



حددت المادة رقم(61) من القانون رقم(17) لسنة 2010م الاعفاءات من الضريبة على نقل ملكية العقار وضح ذلك.

أسئلة التقويم الذاتي

ضع علامة(√) أو(×)مع التعليق على الإجابة بما لا يقل عن ثلاثة اسطر.

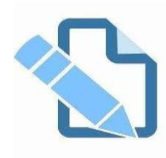
1- تفرض ضريبة نقل ملكية العقار على صافي ثمن بيع العقار(   ).

2- يعفى من ضريبة نقل ملكية العقار الدخول الناتجة عن انتقال الملكية بالميراث( ).

3- تسري ضريبة نقل ملكية العقار على المبيعات العقارية النقدية فقط(   ).

4- يتم توثيق انتقال ملكية العقار في الجهات الحكومية المختصة حتى قبل سداد الضريبة(   ).

5- يتم توثيق انتقال ملكية العقار في الجهات الحكومية المختصة حتى قبل سداد الضريبة(   ).



مثال(1): باع بعض الورثة إلى المشتري هائل 2200 متر بسعر 30000 ريال للمتر الواحد.

والمطلوب: احتساب الضريبة على نقل ملكية العقار.

الحل:

الضريبة على نقل ملكية العقار= 2200متر× 30000ريال× 1٪ =660000 ريال

7. الخلاصة:

عزيزي الدارس بعد دراستك لهذه الوحدة يمكنك أن تستخلص الآتي:

-يتحدد نطاق فرض الضريبة على ريع العقار في الآتي:

"تسري الضريبة سنوياً على ريع العقارات المبنية، والمباني الجاهزة والمتنقلة، والأراضي الفضاء المؤجرة لمختلف الأغراض.

-كما تتحدد الإعفاءات من ضريبة ريع العقار في:

تعفى من الضريبة:

أ- العقارات المستغلة من قبل مالكيها لأي غرض كان.

ب- العقارات المملوكة للحكومة، ولا يشمل ذلك العقارات المملوكة للقطاعين العام والمختلط بموجب ما تحدده اللائحة التنفيذية.

جـ- العقارات المخصصة مجاناً للمستشفيات والمراكز الصحية والتعليمية الحكومية، والمنشآت الخيرية المجانية التعليمية والصحية، وفقاً للشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية.

د- العقارات المخصصة مجاناً للأيتام وملاجئ العجزة.

هـ- العقارات المملوكة للأوقاف وريع العقارات الموقوفة لصالح جهة خيرية أو مقصد خيري أو هيئة عامة، والأندية والمنشآت الرياضية والشبابية، وفقاً للشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية.

و- العقارات المملوكة للسلك الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية بشرط المعاملة بالمثل.

- وتستوفى الضريبة على ريع العقار وفقا للقانون رقم (17) لسنة 2010م كما يلي:

"تستوفى الضريبة على ريع العقارات للأشخاص الطبيعيين بواقع إيجار شهر واحد في السنة. كما تستوفى الضريبة بمعدل 20٪(عشرين بالمائة) دون تنزيل حد الإعفاء من...دخول الأشخاص الاعتباريين.

كما يتحدد الدخل الخاضع لضريبة ريع العقار على النحو الآتي:

أ)يتم تحديد الدخل الفعلي للعقارات بموجب عقود الإيجار الصحيحة . وفى حالة عدم معرفة ريع العقار أو الإثبات بعدم صحة عقد الإيجار، فللمصلحة الحق في تقدير ذلك وفقا للأسس المبينة في اللائحة التنفيذية.

ب) يُحدد صافي الريع العقاري الخاضع للضريبة بإجمالي الدخل السنوي،

ج) يراعى في تحديد صافي ريع العقار السنوي الخاضع للضريبة بالنسبة للأشخاص الإعتباريين إدراج الدخل المتأتي للمكلف الإعتباري من ريع العقارات ضمن وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وللمكلف الحق في تنزيل النفقات الضرورية المرتبطة بتحقيق هذا الدخل وفقاً لأحكام هذا القانون.

بموجب نص الفرقة (أ) المادة (56) من القانون رقم (17) لسنة 2010م:

"تفرض بموجب أحكام هذا القانون، ضريبة على كامل القيمة الناتجة عن نقل ملكية العقار، ويشمل ذلك جميع الأراضي الفضاء، والعقارات المبنية أو المعدة للبناء، سواء شمل التصرف أو البيع العقار كله أو جزءً منه وسواء كان التصرف أو البيع بعوض أو بأي شكل آخر."

و تستوفى ضريبة نقل ملكية العقار بسعر نسبي 1٪ بنص المادة (70) :

تستوفى الضريبة على نقل ملكية العقار بواقع(1٪) واحد بالمائة من إجمالي قيمة أو ثمن العقار.

كما يعفى من ضريبة نقل ملكية العقار ما يلي:

أ- انتقال الملكية بالميراث أو الوصية.

ب- الهبة لمنشآت دينية أو خيرية أو تربوية.

ت- الهبة لمنشآت صحية أو رياضية وفقاً للشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية.

ث- التصرفات لأراضي وعقارات الأوقاف العامة.

ج- التصرف أو البيع للأراضي الزراعية متى ما كانت حجة الشراء موثقة من الجهات المختصة، وحسب ماتحدده اللائحة التنفيذية."

ح- التصرفات للأراضي والعقارات المملوكة للدولة والتي يتم نقلها إلى جهة حكومية أو جهة

8. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية:

عزيزي الدارس، في الوحدات الأولى من هذه الكتاب، تم تحليل وعرض، المدخل العام للمحاسبة الضريبية. وكما تم مناقشة وتحليل وتفسير مواد القانون رقم (17) لسنة 2010م بشان ضرائب الدخل المباشرة، فيما يتعلق بضريبة المرتبات والأجور، والضريبة على العقارات.

تعتبر الضريبة العامة على المبيعات كضريبة غير مباشرة أحد المصادر الرئيسية التي ترفد الخزينة العامة للدولة بمبالغ كبيرة. وقد فرضت هذه الضريبة بموجب القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته، باعتبارها ضريبة بديلة لضريبة الإنتاج والاستهلاك والخدمات. لهذا سوف نتناول بدءاً من الوحدات المتبقية للكتاب، المواضيع المرتبطة بهذه الضريبة، وذلك بعرض مدخل الضريبة العامة على المبيعات في الوحدة الرابعة.

9. إجابات التدريبات :

إجابة التدريب(1):

يُستفاد من النص السابق أن ضريبة على ريع العقارات تسري على:

1- جميع المباني المؤجرة للغير على اختلاف صورها وأشكالها ومساحتها، سواءً كانت محلات تجارية أو مطاعم أو معامل أو دور سينما أو مساكن مؤجرة.

2- جميع الأراضي المخصصة للاستعمال التجاري على اختلاف أشكالها ومساحتها مثل الأراضي المخصصة كمخزن للبضائع، أو الأراضي المخصصة كمنتزهات.

3- جميع الأراضي المخصصة للاستعمال المهني مثل الأراضي المخصصة كورش لإصلاح السيارات وأعمال السمكرة و ورش النجارة والحدادة، وأعمال الخزف.

4- الأراضي المخصصة للأعمال الصناعية مثل المصانع التي تقام على شكل هناجر حديدية.

إجابة التدريب(2):

عزيزي الدارس: يتضح من خلال النص أن وعاء الضريبة على ريع العقارات يتحدد على أساس إجمالي الدخل السنوي للعقارات بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، وذلك بعد الإطلاع على عقود الإيجار الصحيحة. وفي حالة عدم معرفة ريع العقار أو الشك في صحة عقد الإيجار، فلمصلحة الضرائب الحق في تقدير الوعاء الضريبي.

وبالنسبة للأشخاص الاعتباريين، فتشير الفقرة (ج) من المادة (53)، أن الدخل السنوي من العقارات يدرج ضمن وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، بعد استبعاد النفقات اللازمة للحصول على هذا الدخل، سواءً كان العقار مؤثثاً أوغير مؤثثاً.

إجابة التدريب(3):

عزيزي الدارس: يستدل من النصين على أن المشرع الضريبي ميّز بين الشخص الطبيعي والشخص الاعتباري عند تحديد أسعار الضريبة على ريع العقارات على النحو التالي:

أ.تستوفى الضريبة بالنسبة للشخص الطبيعي بواقع إيجار شهر في السنة، بشرط أن يكون العقار غير مؤثث. وإذا قام الشخص الطبيعي بتأجير عقاراً مؤثثاً، فإن الدخل الناتج عن هذا التأجير يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، بعد استبعاد المصاريف المرتبطة بتحقق هذا الدخل.

ب.تستوفى الضريبة بالنسبة للشخص الاعتباري بسعر 20٪، من صافي الدخل السنوي، بعد استبعاد المصاريف الضرورية للحصول على هذا الدخل.

إجابة التدريب(4):

عزيـزي الـدارس: يتضـح مـن نـص المـادة علـى أن الإعفـاءات مـن الضـريبة علـى نقـل ملكيـة العقـار تشـمل: الدخـول الناتجـة عـن انتقـال الملكيـة بالمـيراث أو الوصـية، أو الناتجـة عـن الهبـة لمنشـآت دينيـة أو خيريـة أو تربويـة أوصـحية أو رياضـية، أو الناتجـة عـن التصـرف في أراضـي وعقارات الأوقاف العامة، أو المملوكة للدولة ويتم نقلها إلى جهة حكومية أو مملوكـة للدولـة ملكية كاملة، أو الناتجة عن التصرف أو البيع للأراضي الزراعية.

أسئلة

الوحدة الثالثة

السؤال الأول :"تتميز الضريبة على ريع العقارات بعدة خصائص". وضح هذه الخصائص.

السؤال الثالث : "هناك عدة أنواع من الإعفاءات من الضريبة على ريع العقارات".

السؤال الرابع : كيف يتحدد وعاء الضريبة على ريع العقارات ؟

السؤال الخامس : اشرح إجراءات ربط الضريبة على ريع العقارات.

السؤال السادس : عـرف الضـريبة علـى المبيعـات العقاريـة وتنـاول مـن خـلال التعريـف خصـائص هـذه الضريبة. ثم اشرح إجراءات ربطها.

السؤال السابع : ضع علامة (√) أو (×) أمام كل عبارة من العبارات التالية مع التعليق على كل منها في حدود ثلاثة أسطر :

1- يشمل ريع العقار الدخل الذي حصل عليه مالك العقار مقابل تأجير العقار للغير فقط.

2- الضريبة على ريع العقارات ضريبة سنوية.

3- لا توجد استثناءات على خاصية سنوية الضريبة بالنسبة للضريبة على ريع العقارات.

4- الضريبة على ريع العقارات ضريبة تجمع بين صفتي العينية والشخصية.

5- الضريبة على ريع العقارات ضريبة نسبية السعر.

6- تفرض ضريبة ريع العقارات على المباني فقط.

7- تشمل الإعفاءات على أساس الملكية على العقارات الحكومية فقط.

8- تشمل الإعفاءات على أساس الاستعمال للسكن الشخصي لمالك العقار فقط.

ثانياً : التمارين

التمرين لأول: تمارس شركة آزال للعقارات(شركة مساهمة) نشاطها في مجال تأجير العقارات. واطلع مأمور الضرائب على الحسابات الختامية والميزانية العمومية المنشورة للشركة للسنة المالية المنتهية في 2012/12/31م والمعتمدة من المحاسب القانوني التي تظهر أن الشركة تملك عقارات مجمع سيئون للعقارات مكونة من عشرة مباني متساوية الكلفة، ويوجد في كل مبنى أربعة شقق الإيجار الشهري لكل شقة 65.000 ريال بموجب العقود الموقعة مع المستأجرين.وبلغت مصاريف الصيانة والخدمات الخاصة بهذه العقارات 3.200.000 ريال مؤيدة بمستندات.علماً بأن تكلفة المبنى الواحد تبلغ 28 مليون ريال (ويهلك المبنى بمعدل 5٪).

و في نهاية السنة تم بيع إحدى العقارات السكنية بمبلغ يعادل 125 ٪ من تكلفة العقار.

والمطلوب:

1-احتساب ضريبة ريع العقارات إذا علمت أنه تم تأجير أحد المباني بتاريخ 2012/3/1م، والعقار الآخر بتاريخ 2012/8/5م، أما بقية المباني فتم تأجيرها ابتداء من أول يناير 2012م.

2-تحديد الضريبة على المبيعات العقارية. وتحديد المكلف بها.

3-"لا يعفى المكلف إلا بنص صريح في القانون".ناقش الإعفاءات من ضريبة ريع العقارات.

4-هل تعتبر الضريبة على المبيعات العقارية ضريبة عينية أو ضريبة شخصية؟ أجب على هذا التساؤل في ضوء معايير التفرقة بين الضرائب العينية والضرائب الشخصية.

المثال الثاني: يمتلك باكحيل (شخص طبيعي) في مدينة المكلا عقاراً يتكون من أربعة شقق خالية من الأثاث، ويتم تأجيرها كشقق سكنية بإيجار شهري 24000 ريال لكل شقة. وتم تأجير شقتان عن سنة كاملة ابتداءً من بداية 2012م كما تم تأجير شقة بتاريخ 10 مارس 2012م، وتم تأجير الشقة الرابعة بتاريخ 25 أغسطس 2012م.

1- بلغت مصاريف الصيانة بحسب المستندات المؤيدة 36000 ريال سنوياً.

2- مرتبات الحارس 25000 ريال شهرياً.

3- بلغت تكلفة المبنى 21500000 ريال ويتم إهلاكه بمعدل 5٪ وهو المعدل المعترف به من مصلحة الضرائب.

والمطلوب: احتساب الضريبة على ريع العقار





مدخل للضريبة العامة على المبيعات


UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
وقل رب
زدني علماً
١٩٩٤م
١٤١٤هـ
جامعة العلوم والتكنولوجيا

محتويات الوحدة



1. المقدمة:

1-1 التمهيد:

مرحباً بك -عزيزي الدارس- في الوحدة الرابعة من مقرر المحاسبة الضريبية، فإنه بعد تغطية المدخل العام للأنظمة الضريبية، ودراسة بعض أنواع ضرائب الدخل وفقاً لأحكام القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل، فإننا ننتقل معك لدراسة القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة وتعديلاته.

ويتضمنعنوان هذه الوحدة"مدخل للضريبة العامة على المبيعات" التي نتناول فيها المواضيعالرئيسية المتمثلة في: تعريفالضريبة العامة على المبيعات، وخصائصها، وأهدافها، ونظم فرض الضريبة العامة على المبيعات، ومراحل تطور فرض الضريبة العامة على المبيعات.

وضمن هذهالوحدة -عزيزي الدارس- أوردنا لك مجموعة منأسئلة التقويم الذاتي، آملين منك أن تحرص على البحث عن إجاباتها ضمن مفردات هذه الوحدة بالإضافة إلى نماذج من التدريبات والتي أجبنا عنها في نهاية هذا الفصل، مع نصحك بعدم التسرع والنظر في إجابتها؛ إلا بعد محاولة الإجابة عليها بمفردك، وذلك بهدف تحديد مستوى استيعابك للوحدةومقارنة إجابتك بالإجابة الصحيحة.

2.1. أهداف الوحدة:

عزيزي الدارس بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة والإجابات على التدريبات وأسئلة التقويم الذاتي، يتوقع أن تكون قادراً على:

- تعريف الضريبة العامة على المبيعات.
- الاستدلال على خصائص الضريبة العامة على المبيعات.
- معرفة أهداف الضريبة العامة على المبيعات.
- تحديد أساليب فرض الضريبة العامة على المبيعات.
- تتبع مراحل تطور فرض الضريبة العامة على المبيعات في اليمن.

3.1. أقسام الوحدة:

عزيزي الدارس، تتألف هذه الوحدة من الأقسام الرئيسية التالية التي تتكامل فيما بينها لتحقيق أهدافها التعليمية، وهي:

القسم الأول: مقدمة عن الضريبة العامة على المبيعات.

القسم الثاني: أساليب الضريبة العامة على المبيعات..

القسم الثالث: تطبيق نظام الضريبة العامة على المبيعات في اليمن..

4.1. القراءات المساعدة:

عزيزي الدارس يمكنك الرجوع إلى الكتب المتصلة بموضوعات هذه الوحدة وهي

1- الربيدي، محمد علي، القدسي أحمد يوسف، الحاج، محمد سعيد: **التحاسب الضريبي وفقاً لأحكام القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته**، صنعاء: مركز الأمين، 2007، ص17-35.

2- الشافعي، جلال: **الموسوعة الضريبية**، الناشر غير معروف، 1999م،ص15-21.

3- أمين، محمد أحمد، و حماد، طارق عبد العال: **ضريبة المبيعات بمراحلها الثلاث(إطار نظري-تطبيق عملي)**، الناشر غير معروف، 2002، ص3-4.

4- علوان، قاسم نايف، ميلاد الزياني، نجية: **ضريبة القيمة المضافة**، عمان، الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008م ص 227-232.

5- كمال،حسن محمد، ومحمد، سعيد عبد المنعم: **الضريبة العامة على المبيعات**، الناشر غير معروف، 2001م، ص 15-53،ص7-13.

2 -مدخل للضريبة العامة على المبيعات:

2-1-تعريفالضريبة العامة على المبيعات:

عزيزي الدارس، تعرف الضريبة العامة على المبيعات بأنها" ضريبة غير مباشرة، وعينية، وشهرية، وإقليمية، ونسبية، وتفرض على المبيعات الفعلية من السلع والإيرادات الناتجة من أداء الخدمات للغير والخاضعة للضريبة، وتتسم هذه الضريبة بإجراءات سهلة ومبسطة، وتسهل عملية الرقابة الذاتية على المكلفين، كما أنها ضريبة على القيمة المضافة.

2-2: خصائص الضريبة العامة على المبيعات:

عزيزي الدارس، يُستدل من التعريف السابق أن الضريبة العامة على المبيعات تتميز بالخصائص التالية:

أنها ضريبة غير مباشرة: تعتبر الضريبة العامة على المبيعات ضريبة غير مباشرة لكون المكلف المسجل لا يتحمل بعبئهالأنه يقوم بإضافة مبلغها على ثمن السلعة للمستهلك،بمعنى أنه يوجد وسيط بين المستهلك المتحمل بعبئها وبين الخزانة العامة ممثلة في مصلحة الضرائب(معيار نقل العبء الضريبي)،ولصعوبة حصر المكلفين الأصليين بها (المعيار الإداري)، ولكونها تفرض عند قيام المكلف باستخدام الدخل أو الثروة(المعيار العملي).

1-أنها ضريبة عينية: لكونها تسري على قيمة مبيعات السلع والخدمات دون مراعاة لظروف المتحملين بها (المستهلكين). فهي لا تأخذ في الاعتبار الأعباء الشخصية والعائلية للمستهلكين، وإن كانت تمنح بعض الإعفاءات لبعض السلع والخدمات الضرورية.

2-أنهاضريبةشهرية: تربط الضريبة على أساس ما يقدمه المكلف المسجل من إقرارات عن مبيعاته الشهرية. ويقوم المكلف المسجل بتوريدضريبة المبيعات المحصلة من واقع الإقرار الشهري الذي يتقدم به إلى الإدارة الضريبية المختصة.

3-أنهاضريبةإقليمية: تسرى هذه الضريبة على السلع المنتجة محلياً عند بيعها في حدود الجمهورية اليمنية،وعند أداء الخدمات فيها. كما تسري هذه الضريبة أيضاً، على السلع أو الخدمات المستوردة عند اجتيازها حدود الجمهورية اليمنية.

4-أنها ضريبة نسبية:تفرض الضريبة العامة على المبيعات بسعر نسبي أو بنسبة مئوية من ثمن السلعة أو الخدمة، ويبلغ سعرها العادي النسبي 5٪ على السلع والخدمات، سواءً كانت محلية أو مستوردة.هذا بالإضافة إلى أسعار نسبية أخرى محددة في الجدولين رقم (2) ورقم(3) المرفقين بالقانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته بشأن الضريبة العامة على المبيعات.

5-أنها ضريبة تسري على الإيراد الفعلي لبيع السلعة أو أداء الخدمة: تفرض هذه الضريبة عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة لها والثابتة بالفاتورة الضريبية التي يحررها البائع للمشتري. وبالتالي فهي فعلية وليست تقديرية. لكن يجوز لمصلحة الضرائب تقدير القيمة الخاضعة للضريبة إذا ثبت أن القيمة الواردة بالفاتورة غير حقيقية.

6- أنها ذات إجراءات سهلة ومبسطة: تتضمن أحكام الضريبة العامة على المبيعات عدة إجراءات من شأنها تسهيل التعامل مع المصلحة ومنها:

أ. إلزامالمسجل بتقديم إقرار شهري وفقاً لنظام الربط الذاتي يحدد فيه قيمة الضريبة الواجبة السداد، وتوريدهاإلى مكتب الضرائببناءً على إقراره في الميعاد المحدد لتقديمه.

ب.اعتمادنظام الرقابة على فحص سجلات المكلف في فترات متباعدة، حيث أن تبني القانون لنظام الربط الذاتي يتطلب مراجعة الإقرارات الضريبية المقدمة من المكلفين وفقاً لأسلوب العينات العشوائية وتحليل المخاطر.

ج.الالتجاءإلى نظام التحكيم كوسيلة فعالة لحل المنازعات بين المصلحة والمسجلين.

7-أنها ضريبة على القيمة المضافة:تفرض الضريبة العامة على المبيعات على الزيادة في قيمة السلعة التي تكتسبها في مختلف مراحلها عند انتقالها من المنتج حتى تصل إلى المستهلك النهائي،وهي عندئذ تسري على الإضافات المتتالية لقيمة السلعة.

تدريب (1)



عرف الضريبة العامة على المبيعات. وناقش خصائص هذه الضريبة.

2-3- أهداف الضريبة العامة على المبيعات :

عزيزي الدارس، قام المشرع الضريبي اليمني بفرض الضريبة العامة على المبيعات لتحقيق العديد من الأهداف منها:

1-حصول الحكومة على الموارد المالية الضرورية لمواجهة تزايد النفقات العامة في مجال التعليم والصحة والإسكان والمرافق العامة وغيرها، وبما يسهم في تمويل الموازنة العامة للدولة. وقد لجأ المشرع الضريبي اليمني إلى فرض هذه الضريبة لزيادة إيرادات الدولة لأنها بحاجة ماسة إلى مثل

هذا الإيرادات حتى تستطيع الخروج من الاعتماد كلياً على الموارد النفطية التي لا تعتبر من الموارد المالية المضمون استمرارها في المستقبل.

2-ترشيدالاستهلاك منالسلع المنتجة محلياً والسلع المستوردة،مما يؤدي إلى زيادة الادخار المحلي والتكوين الرأسمالي.ولعل أهم ما يميز أي مجتمع عن غيره من المجتمعات هو قدرته على الادخار على أن تتوجه المدخرات نحو الاستثمار، وخلق قاعدة إنتاجية يزيد فيها فرص العمل وتتحقق من خلالها وفورات أخرى للتنمية. وهذا الأمر لا يمكن أن يتم إلا من خلال ترشيد الاستهلاك. والضريبة العامة على المبيعات موجهة في الأساس لهذا الغرض أي نحو الاستهلاك حيث أنها تؤثر على المقدرة الشرائية للأفراد نتيجة زيادة أسعار السلع وعزوف الأفراد عن الشراء، وبذلك تتحقق فوائض ومدخرات.

3-تشجيع الصادرات من خلال إخضاعها للضريبة بالمعدل الصفري الذي يترتب عليه تمكين المكلف من استرداد الضريبة العامة على المبيعات التي سبق فرضها على مدخلات السلع المصدرة،مما يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للصادرات في الأسواق الخارجية.

4-تنفيذ الإصلاحات الضريبية: إن الأخذ بنظام الضريبة العامة على المبيعات وما يؤدي إليه من زيادة في الحصيلة الضريبية قد شجع الدولة على التسريع بتنفيذ عملية الإصلاحات الضريبية الأخرى، والتي من أهمها تخفيض فئات التعريفة الجمركية، وتخفيض معدلات ضرائب الدخل (وفقاً للقانون رقم 17 لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل). والجدير بالذكر أن زيادة الحصيلة التي تتحقق عند تطبيق نظام الضريبة العامة على المبيعات - وفقاً لما يلاحظ من تجارب الدول التي طبقت هذا النظام - يمكن أن تعوض النقص في الضرائب الجمركية الناتج عن تخفيض فئات التعريفة الجمركية.

5-تقليل التهرب الضريبي، حيث أنه إذا تهرب أحد المسجلين من الضريبة فتكون الضريبة المتهرب منها هي الضريبة على القيمة المضافة وليس إجمالي الضريبة على السلعة، علاوة على رقابة النظم ذاتياً إذ أن مبيعات أحد المسجلين تمثل مشتريات الآخر أو العكس.

6-تحقيق التوزيع العادل لعبء الضريبة وتحقيق تكافؤ الفرص بين مختلف السلع والخدمات الخاضعة للضريبة حيث تسري الضريبة بنفس النسبة على هذه السلع والخدمات (5٪) على جميع المعاملات سواءً كانت محلية أو مستوردة.

7-تحقيق العدالة الاجتماعية بإعفاءالسلع والخدمات الضرورية والأساسية من الخضوع للضريبة العامة على المبيعات مراعاةً لذوي الدخول المحدودة.



تدريب (2)

عزيزي الدارس، باعتبارك ملماً بالنظم الضريبية، ناقش أهداف الضريبة العامة على المبيعات.



أسئلة التقويم الذاتي

"يعتبر تحقيق الرقابة على مكلفي ضرائب الدخل هو الهدف الرئيس للضريبة العامة على المبيعات". ناقش هذه العبارة بالتحليل.



تدريب (3)

عدد أساليب فرض الضريبة العامة على المبيعات.

2-4- أساليب فرض الضريبة العامة على المبيعات:-

عزيزي الدارس، يمكن أن نميز بين ثلاثة أساليب لتطبيق الضريبة العامة على المبيعات متمثلة في أسلوب الضريبة ذات المرحلة الواحدة،وأسلوب الضريبة المتعددة الشاملة،وأسلوب الضريبة على القيمة المضافة.

2-4-1- أسلوب الضريبة ذات المرحلة الواحدة

عزيزي الدارس، من خلال العنوان يمكن الاستنتاج بأنه وفقاً لهذا الأسلوب تفرض الضريبة عند مرحلة واحدة معينة من مراحل إنتاج وتوزيع السلعة وهي في طريقها من المنتج إلى المستهلك، وبالتالي فهي تطبق على مرحلة واحدةفقط بعبء ضريبي واحد، بصرف النظر عن تعدد مراحل الإنتاج والتوزيع، ويمكن أن تسرى هذه الضريبة وفقاً لهذا الأسلوب في مرحلة الإنتاج أو في مرحلة التوزيع (جملة أو تجزئة) وذلك على النحو الآتي:

أولاً:الضريبة عند مستوى الإنتاج

شاع استخدام هذا الشكل في العديد من الدول النامية والمتقدمة على حد سواء، وفي هذا الأسلوب تفرض الضريبة على السلعة مرة واحدة بعد تمام صنعها وخروجها من مرحلة الإنتاج إلى

دائرة التوزيع سواءً كان هذا البيع لأحد الأفراد ليقوم باستهلاكها، أو إلى أحد التجار ليعيد بيعها مرة أخرى، أو لأحد رجال الصناعة لاستخدامها كمدخل في صناعته. ويلتزم المنتج بأداء الضريبة حيث يقوم بإضافتها إلى ثمن بيع السلعة. وتمتاز هذه الصورة بسهولة وبساطة إجراءات ربط الضريبة عليها وإجراءات تحصيلها وذلك بسبب انخفاض عدد المنشآت التي تخضع لها. كما أن هذه المنشآت تكون عادة كبيرة نسبياً وتحتفظ بدورة مستندية ومحاسبية منتظمة مما يسهل عملية الربط والفحص والتحصيل، ويقلل إلى حد كبير من فرص التهرب منها.

ثانياً: الضريبة على مبيعات تجار الجملة

عزيزي الدارس، يستدل من العنوان أنه في ظل هذا الأسلوب،فإن تاجر الجملة يصبح هو المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة العامة على المبيعاتعند بيع السلع لتجار التجزئة.وعلى الرغم من أن تطبيق هذه الضريبة يترتب عليه انخفاض حالات التهرب الضريبي، وتسهيل مهمة الإدارة الضريبية في أعمال ربط وتحصيل الضريبة والرقابة على المكلفين نتيجة قلة عدد الوحدات الخاضعة للضريبة، فإن هناك بعض الصعوبات التي تعيق تطبيق هذا الأسلوب خصوصاً في الدول النامية حيث تتعدد وتنتشر الشركات والمصانع الصغيرة غير المسجلة والتي تقوم ببيع إنتاجها إلى تجار تجزئة غير مسجلين أو إلى المستهلكين مباشرة ومن ثم لا تخضع مبيعاتهم للضريبة .

ثالثاُ :الضريبة على مبيعات تجار التجزئة:

شاع استخدام هذا الأسلوب في كثير من الدول النامية والمتقدمة على حد سواء، وقد استخدم هذا الأسلوب لأول مرة في عام 1934م في الولايات المتحدة.وفي ظل هذا الأسلوب قد تسرى الضريبة على جميع السلع والخدمات المباعة للمستهلك وبمعدلات متساوية وهي بذلك تكون ضريبة عامة. وقد يتم فرضها على مبيعات سلع معينة ويعفى بعضها جزئياً أو كلياً. ويتميز هذا الأسلوب بعدة ميزات منها :

1-أنها ضريبة ذات حصيلة وفيرة وذلك ناتج من أن ثمن بيع السلعة في مرحلة التجزئة يكون في أعلى قيمة له بالإضافة إلى اتساع نطاق الضريبة في مرحلة البيع بالتجزئة .

2-يمكن تطبيقها على جميع السلع والخدمات الاستهلاكية ، وتكون ذات فاعلية كبيرة في التأثير على حجم الاستهلاك والادخار نظراً لاتصالها المباشر بالمستهلكين .

وعلى الرغم من هذه المزايا فإن هذا الأسلوب يشوبه بعض العيوب منها :

1-وجود عدد كبير من المنشآت الصغيرة غير المسجلة خاصة في البلاد النامية لصعوبة الوصول إليها من الإدارة الضريبية.كما أن تقرير الإعفاء لحد معين من المبيعات، قد يشجع العديد من المشروعات الكبيرة إلى تفتيت نشاطها لإمكان الاستفادة من الإعفاء المقرر .

2-عدد المكلفين بها كبير جداً ومعظمهم لا يمسك حسابات منتظمة، وبالتالي فإن هذا الأسلوب يحتاج إلى عدد كبير من الموظفين، ومجهود كبير من الإدارة الضريبية، ونفقات تحصيل كبيرة وذلك لإدارة الضريبة والرقابة عليها.

2-4-2- أسلوب الضريبة المتعددة المراحل

عزيزي الدارس، من خلال العنوان يُسهل علينا الاستنتاج، بأنه وفقاً لهذا الأسلوب تسري الضريبة على السلع عند تداولها من شخص لأخر في المراحل المتعددة من مراحل إنتاج وتوزيع السلعة ابتداء من مرحلة إنتاج المواد الأولية، وتمتد للسلع نصف المصنوعة أو تامة الصنع، أو في مراحل توزيعها في مرحلتي تجارة الجملة والتجزئة لحين وصولها إلى المستهلك الأخير. ويكون وعاء الضريبة هو القيمة الكلية للمبيعات أي رقم الأعمال عند نهاية كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع، ولهذا يطلق عليها الضريبة على رقم الأعمال. وتسري الضريبة في هذه الحالة على كل مرحلة من مراحل إنتاج وتوزيع واستهلاك السلعة، فتفرض الضريبة علي قيمه السلعة عند توريدها للمصنع كماده خام أولية، تم تفرض الضريبة مرة أخرى وهي سلعة نصف مصنعة، ثم مرة ثالثة عند انتقالها كسلعة تامة الصنع من المنتج إلى التاجر، ومرة رابعة عند انتقالها من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة، ومرة خامسة عند انتقالها من تاجر التجزئة إلى المستهلك النهائي. وهكذا يتكرر فرض الضريبة على القيمة الإجمالية للسلعة أو الخدمة الواحدة بعدد المراحل التي تجتازها . وتسري هذه الضريبة على أساس مجموع المبالغ التي حصل عليها المكلف من كافة الصفقات التي تتم خلال الفترة المالية، وهي ذات سعر منخفض في أغلب الأحيان وذلك لأنها تتراكم بتكرار مراحل الإنتاج والتوزيع، وقد تفرض بأسعار مختلفة من مرحلة لأخرى.

ولتوضيح ذلك نفترض أن إحدى السلع تمر بخمسة مراحل حتى تصل إلى يد المستهلك النهائي وأن سعر الضريبة هو 5٪ من القيمة الإجمالية للسلعة في كل مرحلة من مراحل تداول السلعة. فيكون سريان الضريبة باعتماد هذا الأسلوب على الوجه التالي :

رقم المرحلة	قيمة السلعة في بداية المرحلة	نفقات إنتاج	الربح	قيمة السلعة في نهاية المرحلة	مقدار الضريبة
1				2000	100
2	2100	100	300	2500	125
3	2625	175	200	3000	150
4	3150	350	400	3900	195
5	4095	205	300	4600	230

ويتضح عزيزي الدارس، من تحليل البيانات بالجدول السابق أن سعر البيع للمستهلك النهائي هو 4830 ريال (4600 ريال قيمة السلعة في نهاية المرحلة الخامسة+ 230 ريال مبلغ الضريبة في نهاية المرحلة الخامسة). وهذا المبلغ يحتوي في طياته على إجمالي الضرائب المستحقة على كافة المراحل السابقة وقدره800 ريال (100+125+150+195+230)،مما أدى إلى ارتفاع سعر السلعة على المستهلك النهائي نتيجة تراكم الضرائب المستحقة على كافة المراحل السابقة .

ويمتاز هذا الأسلوب -عزيزي الدارس- بالمزايا التالية :-

1.وفرة الحصيلة نظراً لاتساع وعاء الضريبة.

2.يكون سعر الضريبة العامة على المبيعات عادة منخفضاً، وذلك حتى لا يترتب عليها عبء ضريبي ثقيل يصعب تحمله خاصة بالنسبة للسلع الضروريةوالاستهلاكية اليومية للطبقات الفقيرة.

3.صعوبة التهرب منها حيث أنه يتكرر تحصيلها على المنتج الواحد فهي لا تدفع مرة واحدة فإذا فشلت الأجهزة الرقابية في ملاحقة المكلففي مرحلة معينة، فلا بد وأن تلاحقه في مرحلة أخرى ، أي أن التهرب منها لا يكون تهرباً كلياً بل تهرباً جزئياً .

4.ذات طبيعة سهلة ، حيث أن تحديد وعائها ونطاق تطبيقها لا يثير أي مشكلة لأن الأصل فيها أن جميع المعاملات والصفقات خاضعة للضريبة بصرف النظر عن موضوعها. وهذا الوعاء يمكن تحديده بسهوله بالكشف عن رقم أعمال المكلف سواء كان منتجاً أو تاجراً أو مؤدياً لخدمة.

5.إن فرضها على كافة الأنشطة الاقتصادية خلق نوع من القناعة لدى أرباب الأعمال بعدالة هذه الضريبة، لأن الجميع خاضعون لها. وليس أدل على ذلك من بقائها فترة كبيرة في معظم الدول التي طبقتها بدون تغيير مثل ألمانيا وايطاليا وبلجيكا ، حيث تم فرض مثل هذا النوع من الضرائب منذ بداية العشرينات من القرن الماضي واستمرت حتى حوالي الستينات عندما

بدأت هذه الدول بإتباع نظام الضريبة على القيمة المضافة ، وكذلك طبق هذا النوع في بعض الدول الآسيوية والاتحاد السوفيتي .

ومع ذلك فإن تطبيق هذا الأسلوب ترتب عليه العديد من الآثار السلبية على هيكل الإنتاج والتوزيع،وتخصيص الموارد مما أدى إلى انصراف معظم الدول عنها ومن أهم هذه الآثار السلبية ما يلي :

1. قد يترتب على الضريبة التراكمية انخفاض قدرة المنتجات الوطنية على منافسة الواردات في الأسواق المحلية، حيث تتحمل المنتجات الوطنية البديلة عبء ضريبة أكبر نسبياً مقارنة بالمنتجات المستوردة، خصوصاً إذا كانت الواردات عبارة عن سلع نهائية أو شبه نهائية
2. إن تعدد وتراكم الضريبة يؤدي إلى ارتفاع أسعار السلع خاصة السلع الاستهلاكية والضرورية مما يؤدي إلى الإضرار بالطبقات الفقيرة.
3. تثير هذه الضريبة العديد من المشاكل الفنية والإدارية حيث يشمل نطاق تطبيقها كافة الأنشطة الصناعية والتجارية، ويخضع لها عدد هائل من المسجلين ويتطلب مثل هذا العدد في المقابل وجود إدارة ضريبية على درجة عالية جداً من الكفاءة الفنية وحسن الأداء الذي قد لا تتوافر إلا في عدد محدود من الدول الصناعية المتقدمة.
4. إن هذا النظام يجبر المتعاملين معه من التجار والوسطاء في مراحل الإنتاج والتوزيع أن يكونوا في حساب مستمر مع الإدارة الضريبية، وما يترتب عليه من إلزامهم بإتباع إجراءات قد تعرقل أداء نشاطهم.

ولعل وجود مثل هذه الآثار السلبية التي نجمت عن تطبيق مثل هذه الضريبة في صورتها التراكمية قد دفعت الفقهاء والباحثين والمشرعين إلى البحث عن صيغة أفضل للتطبيق وهو أسلوب الضريبة على القيمة المضافة .

2-4-3: أسلوب الضريبة على القيمة المضافة

عزيزي الدارس، بموجب نظام الضريبة على القيمة المضافة Value Added Tax-V.A.T. تفرض الضريبة على الزيادة في قيمة السلعة عند انتقالها من المنتج إلى المستهلك النهائي. أي أنها عبارة عن ضريبة تسري على القيمة المضافة المتتالية لقيمة السلعة.ولا تسري هذه الضريبة على القيمة الكلية للسلعة في مختلف مراحلها كما هو الحال في نظام الضريبة الشاملة المتتابعة (أسلوب الضريبة متعددة المراحل). فكل مكلف ملزم بتحصيل الضريبة عن ذلك الجزء من إنتاجه ونشاطه

النهائي الذي يزيد عن مجموع العناصر المستخدمة فيه والمشتراة من الغير خلال فترة معينة، أي أن الضريبة تصيب الفرق في قيمة السلع في نهاية فترة ما عن قيمة السلع في بدايتها. أي أنها بعبارة أخرى، فإن الضريبة على القيمة المضافة عبارة عن الفرق بين مخرجات مرحلة معينة ومدخلات هذه المرحلة.

وبالنظر إلى هذه الضريبة نجدها في حقيقة الأمر عبارة عن تركيبة من جميع الأنواع السابقة من الضرائب تجمع المزايا الخاصة بكل منها وتتجنب المساوئ المتعلقة بها فهي تتشابه مع الضريبة التراكمية في إمكانية فرضها بسعر موحد على جميع المراحل وجميع السلع والخدمات ،وكل منهما يسري على السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع والاستهلاك. ولكن وجه الخلاف أن الضريبة على القيمة المضافة تفرض على القيمة التي أضيفت على السلعة في كل مرحلة بينما الضريبة التراكمية تفرض على القيمة الإجمالية في كل مرحلة. ولإيضاح مدى التشابه والاختلاف بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة التراكمية نعود للجدول السابق وفقاً لتلك البيانات على النحو التالي، بافتراض أن سعر الضريبة 5٪:-

رقم المرحلة	قيمة السلعة في بداية المرحلة	قيمة السلعة في نهاية المرحلة	القيمة المضافة في المرحلة	مقدار الضريبة
1			2000	100
2	2100	2500	400	20
3	2520	2895	375	18.75
4	2913.75	3663.75	750	37.5
5	3701.25	4206.25	505	25.25

ويتضح -عزيزي الدارس- من هذا الجدول أن سعر بيع نفس السلعة للمستهلك في حالة فرض الضريبة على القيمة المضافة مبلغ 4231.50 ريال (4206.25 ريال قيمة السلعة في نهاية المرحلة الخامسة+ 25.25 ريال مبلغ الضريبة في نهاية المرحلة الخامسة)، وفي المرة السابقة عند فرض الضريبة التراكمية كان سعر البيع للمستهلك مبلغ 4830 ريال (4600 ريال قيمة السلعة في نهاية المرحلة الخامسة+ 230 ريال مبلغ الضريبة في نهاية المرحلة الخامسة). وبمقارنة الضريبة المسددة في حالة الضريبة على القيمة المضافة نجدها 201.5 ريال (100+20+18.75+37.5+25.25)، بينما بلغت الضريبة التراكمية في المثال السابق 800 ريال وهذه الزيادة والوفرة بسبب فرض الضريبة على قيمة السلعة عدة مرات(حوالي خمس مرات). وهذا يعني أن الضريبة التراكمية على رقم الأعمال مع افتراض ثبات الظروف الأخرى وخاصة أثرها على حركة الإنتاج والتداول تعتبر أوفر

حصيلة من الضريبة على القيمة المضافة، بينما تمتاز الأخيرة بأنها أكثر تشجيعاً لحركة الإنتاج والتداول. وقد شاع استخدام هذه الضريبة في معظم دول العالم لما لها من مزايا منها :[1]

1-إن عبء الضريبة يوزع على المراحل الاقتصادية المختلفة توزيعاً عادلاً يتمشى مع القيمة التي أضافتها كل مرحلة.

2-يعمل هذا النظام على تلافي عيوب نظامي الضريبة الشاملة المتتابعة والضريبة العامة الواحدة.

3-يُمكن الإدارة الضريبية من إحكام الرقابة على تطبيقه والتضييق على فرص التهرب، وأداته في ذلك المكلفون أنفسهم، إذ أن من مصلحة كل منهم أن يتأكد من قيام البائع بأداء الضريبة، حتى يستطيع خصمها من الضريبة التي تستحق عليه عند بيعه لسلعه معينة.

4-إن ضريبة القيمة المضافة ذات وعاء واسع حيث تفرض علي السلع والخدمات وعلي مراحل الإنتاج المتعددة، حيث أن القاعدة العامة هي خضوع جميع السلع المباعة والخدمات المقدمة من حيث المبدأ ما لم يرد نص تشريعي علي خلاف ذلك.

5-تشجع هذه الضريبة الاستثمارات لأنها تسمح للمستثمر بخصم الضريبة السابق سدادها على المشتريات من الآلات والمعدات اللازمة لمارسة النشاط الإنتاجي.

6-تساعد هذه الضريبة على تدعيم المركز التنافسي الذي تتمتع به المنتجات المصدرة في الأسواق الخارجية مع المنتجات الأجنبية حيث يتم في حالة التصدير رفع كافة الأعباء الضريبية التي تحملتها السلعة من خلال السعر الصفري.

7-وفرة الحصيلة حيث تعد هذه الضريبة مورداً مالياً ضخماً يمد خزانة الدولة بحصيلة نقدية كبيرة.

8-يُمكن هذا الأسلوب من خصم الضريبة علي مدخلات الإنتاج من الضريبة علي مخرجات الإنتاج ويعتبر الخصم الضريبي من أهم خصائص ضريبة القيمة المضافة.

ولذلك يعتبر نظام الضريبة على القيمة المضافة أفضل صورة وصل إليها الفكر الضريبي في فرض الضريبة على المبيعات، حتى أن دول السوق الأوروبية المشتركة قررت جميعها إتباع هذا النظام منذ عام 1970م.

ورغم كل هذه المزايا فإن تطبيقها وبصفة خاصة في الدول النامية يواجه بعدد من الصعوبات والمشاكل من أهمها :

---

[1]- د/سعيد عبد المنعم محمد،"الضريبة العامة على المبيعات:تأصيل علمي وعملي"،مكتبة عين شمس، 2002م ، ص14.

1-صعوبة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على النشاط الزراعي بسبب صغر حجم الوحدات الإنتاجية وعدم قدرتها على إمساك دفاتر وحسابات منتظمة توضح حجم المعاملات الاقتصادية وكذلك لأن الجزء الأكبر من الإنتاج يتم بيعه مباشرة إلى المستهلك.

2-يتطلب تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الدول النامية ضرورة توافر مقومات معينة تعتبر شرطاً ضرورياً لنجاح ضريبة القيمة المضافة بفاعلية، ومن أهم هذه المقومات ما يلي:[2]

أ-ضرورة إمساك سجلات محاسبية بصورة منتظمة ودقيقة.

ب- توفر إدارة ضريبية تتمتع بدرجة عالية من الكفاءة. وتكون قادرة على:إصدار تعليمات ضريبية تتسم بالوضوح والتناسق والابتعاد عن نقاط الغموض التي قد تزيد من حدة المشاكل بين مصلحة الضرائب والمكلفين، بالإضافة إلى القدرة على تحديد وعاء الضريبة وفقاً لمفهوم القيمة المضافة بما يتمشى مع الأهداف التي ترغب الدولة في تحقيقها، ومواجهة المشاكل التي قد تنشأ بين مصلحة الضرائب والمكلفين.

وبالرغم من المعوقات السابقة فإن الآثار الايجابية التي تنتج من تطبيق الضريبة على القيمة المضافة تفوق بكثير الآثار السلبية الناتجة عن تطبيقها.



---

[2]- أ.د سعيد عبد العزيز عثمان، د. شكري رجب العشماوي **مرجع سبق ذكره**،ص 232 .

أسئلة التقويم الذاتي



1-وفقاً لأسلوب فرض الضريبة العامة على المبيعات، على مرحلة واحدة".إذكر هذه المراحل.

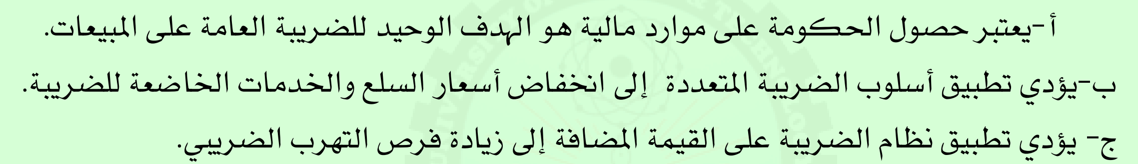
2-بصفتك ملماً بطبيعة أساليب فرض الضريبة العامة على المبيعات عند المرحلة الواحدة.إشرح مزايا ومآخذ كل مرحلة من هذه المراحل.

3-تناول بالتحليل مزايا أسلوب الضريبة المتعددة والانتقادات الموجهة لهذا الأسلوب.

4-ناقش مزايا أسلوب الضريبة على القيمة المضافة والانتقادات الموجهة لهذا الأسلوب.

5-وضح مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية:

أ-يعتبر حصول الحكومة على موارد مالية هو الهدف الوحيد للضريبة العامة على المبيعات.



ب-يؤدي تطبيق أسلوب الضريبة المتعددة إلى انخفاض أسعار السلع والخدمات الخاضعة للضريبة.

ج- يؤدي تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة إلى زيادة فرص التهرب الضريبي.

د-تفرض الضريبة العامة على المبيعات عند الحصول الدخل.

ه- يتم مراعاة الظروف الشخصية للمكلف عند فرض الضريبة العامة على المبيعات.

و- تتميز الضريبة العامة على المبيعات بأنها ضريبة سنوية.

ز- يؤدي تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات إلى زيادة الرقابة الذاتية على مكلفي ضرائب الدخل.

2-5 مراحل تطور فرض الضريبة العامة على المبيعات في اليمن:-

مرت عملية فرض الضريبة العامة على المبيعات في اليمن بثلاث مراحل يمكن بيانها كما يلي:

2-5-1 المرحلة الأولى : فرض الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والخدمات:

فرضتالضرائب على الإنتاج والإستهلاك في اليمن منذ الستينات في شكل ضرائب على استهلاك القات، والمحروقات، وتذاكر السينما، واستهلاك المياه المعدنية والغازية والمرطبات. وبعد تحقيق الوحدة اليمنية في 22 مايو 1990م، فرضت هذه الضرائب بموجب قانون الضرائب على

الإنتاج والاستهلاك والخدمات رقم (70) لسنة 1991م وتعديلاته، والذي قضى بفرض الضريبة على:

أ-السلع المنتجة والمصنعة محلياً بمعدل 10٪ من سعر بيع المصنع لتاجر الجملة.

ب-المشتقات النفطية والمياه المعدنية والصحية والمشروبات الغازية والسجائر وتفرض الضريبة عليها بنسبة تتراوح بين5.٪، 1٪، 11٪، 60٪من سعر البيع للمستهلك.

ج-خدمات تذاكر دخول السينما والحفلات والمهرجانات والفعاليات الفنية والترفيهية بنسبة 15٪، وعلى خدمات الفنادق بنسبة 7٪ من قيمة الخدمة.

د-كل ما يستورد من السلع والمنتجات والمواد الخام باستثناء المواد الخام اللازمة لصناعة السلع الخاضعة للضريبة وبنسب تتراوح بين 5٪، 25٪، 80٪ من سعر البيع للمستهلك بالنسبة للسجائر والمياه المعدنية والمشروبات الغازية، بنسبة مئوية تتراوح بين 5٪ و 25٪ من قيمة السلعة يضاف إليها الرسوم الجمركية بالنسبة للسلع المستوردة الأخرى.

2-5-2المرحلة الثانية:- فرض الضريبة العامة على المبيعات بسعر 10٪:

نظراً للمشكلات التي صاحبت تطبيق القانون رقم (70) لسنة 1991م بشأن ضرائب الإنتاج والاستهلاك والخدمات وفي إطار الإصلاحات الضريبية التي أجريت في تمشياً مع برنامج الإصلاح الاقتصادي والمالي والإداري الذي تبنته الدولة منذ 1995م تم إصدار القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات.

وبموجب هذا القانون تم فرض الضريبة العامة على المبيعات بدلاً عن ضرائب الإنتاج والاستهلاك والخدمات وبسعر عام 10٪، وخضعت للضريبة كل السلع والخدمات التي يتم بيعها وتداولها في الجمهورية فيما عدا بعض السلع والخدمات الضرورية التي تم إعفاؤها من الخضوع للضريبة وفقاً لما يوضحه الجدولين (1)،(4) المرفقة بالقانون. وقد نصت المادتان (69)،(70) من هذا القانون على أن يستمرالعمل بالقانون رقم (70)لسنة1991موتعديلاتهبالنسبةللسلعالمحددةبالجدولرقم(3) المرفقبهذاالقانون ويلغى تطبيقه فيما عدا ذلك، وعلى أن يُعملبهذاالقانونبعدثمانيةأشهرمنتاريخصدوره،وينشر فى الجريدةالرسمية.

إلا أن تطبيق هذا القانون تأجل بغرض إعطاء الفرصة للإدارة الضريبية والقطاع الخاص لتكييف أوضاعهم وفقاً لمتطلبات القانون من حيث تدريب الموظفين وتأهيلهم وإمساك الدفاتر والسجلات المنتظمة والتقيد بإصدار الفواتير التجارية عن المعاملات المالية المختلفة. حيث نصت

المادتان (1)،(2) من القانون رقم(36)لسنة2002 م بشأن تعديل نص المادة (70) من القانون رقم(19) لسنة2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات على أن يعمل بالقانون رقم (19) لسنة2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات اعتباراً من تاريخ 2004/1/1م ، وأن يستمر العمل بالقانون رقم (70) لسنة 1991م وتعديلاته بشأن فرض الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والخدمات.

وكما نصت المادتين (1)،(2) من القانون رقم (42) لسنة 2003م بتعديل القانون رقم(19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات على أن يعمل بالقانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعاتاعتباراً من تاريخ2004/7/1م ، وأن يستمر العمل بالقانون رقم (70) لسنة 1991م بشأن فرض الضريبة على الإنتاج والاستهلاك والخدمات وتعديلاته لحين العمل بالقانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات .

وفي عام 2004م صدر القانون رقم(14) لسنة2004م بتعديل القانون رقم(19) لسنة2001 م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديل القانون رقم(70)لسنة1991م بشأن الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والخدمات وتعديلاته ونصت المادتان (1)،(2) منه على أن يعمل بالقانون رقم(19) لسنة2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات اعتبارا من الأول من شهر يوليو من عام 2005م، وعلى أن يستمر العمل بالقانون رقم(70) لسنة1991م بشأن الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والخدمات وتعديلاته بما في ذلك التعديل بموجب هذا القانون.

2-5-3 المرحلة الثالثة: فرض الضريبة العامة على المبيعات بسعر 5٪:

في 2005/7/18م صدر القانون رقم (42) لسنة 2005م بشأن تعديل قانون الضريبة العامة على المبيعات، وقضى بتخفيض معدل الضريبة من 10٪ إلى 5٪، وقصر السلع المعفاة على عدد محدود جداً من السلع تتمثل أساساً في السلع الضرورية كالقمح ودقيق القمح والأرز، وأخضع حليب الأطفال للضريبة بالمعدل الصفري.ومع ذلك لم يطبق القانون بل طبق قرار لمجلس الوزراء رقم (220) لسنة 2005م بناءً على اتفاق بين الحكومة والغرفة التجارية قضى بفرض ضريبة المبيعات على السلع في مرحلة الاستيراد فقط بسعر 5٪،بالإضافة إلى 3٪ لتغطية ضريبة القيمة المضافة خلال المراحل التالية للاستيراد، مع استمرار فرض الضريبة بواقع 5٪ على المصنعين المسجلين ومقدمي

الخدمات الخاضعة للضريبة. ويسري هذا القرار للفترة من 2005/7/1م حتى 2006/12/31م على أن يطبق القانون من بداية 2007م.

وخلال سنة 2007م، استمرت معارضة القطاع الخاص لتطبيق القانون وتوصلت الحكومة مع اتحاد الغرف التجارية والصناعية إلى اتفاق تم بموجبه إلزام التجار المكلفين بدفع ضريبة بمعدل 5٪ عند الاستيراد في المنافذ الجمركية، ثم تقديم إقرارات بالضريبة المستحقة عليهم فيما بعد على أساس القيمة المحددة في البيان الجمركي مضافاً إليها نسبة معينة لتحسين السعر،ودفع الضريبة بموجبها ثم استرداد ما سبق دفعه في المنفذ الجمركي،مع استمرار فرض الضريبة وفقاً للقانون بالنسبة للمصنعين المسجلين ومقدمي الخدمات الخاضعة للضريبة.ويسري هذا الاتفاق خلال عامي 2008م، 2009م، على أن يطبق القانون على المصنعين وتجار الجملة والتجزئة من بداية 2010م. واعتباراً من بداية 2010م سعت المصلحة نحو التطبيق الكامل لقانون الضريبة العامة على المبيعات في ظل توجه جاد من الحكومة لتطبيق القانون أنعكس في صدور قرار مجلس الوزراء رقم (113) لسنة 2010م بشأن التطبيق الكامل لقانون الضريبة العامة على المبيعات.



7. الخلاصة:

عزيزي الدارس، في هذه الوحدة الرابعة مدخل للضريبة العامة على المبيعات" عرضنا لك بعض أساسيات الضريبة العامة على المبيعات.

فقد بينا أن الضريبة العامة على المبيعات هي ضريبة غير مباشرة، وعينية، وشهرية، واقليمية، ونسبية، وتفرض على مبيعات السلع وإيرادات الخدمات الفعلية، كما أنها ضريبة تتصف بإجراءاتها السهلة، وتحقق الرقابة على مكلفي ضرائب الدخل والضريبة العامة على المبيعات.ثم استدلينا من التعريف على خصائص الضريبة العامة على المبيعات.

وناقشنا بعد ذلك، أهداف الضريبة العامة على المبيعات المتمثلة في الحصول على الموارد المالية اللازمة للخزينة العامة للدولة، وترشيد الاستهلاك، وتشجيع الصادرات، وتنفيذ الاصلاحات الضريبية، وتقليل فرص التهرب الضريبي، وتحقيق العدالة الاجتماعية.

ثم تطرقنا لأساليب فرض الضريبة العامة على المبيعات، من حيث الدلالة والمزايا والصعوبات لكل أسلوب، وهي: أسلوب الضريبة ذات المرحلة الواحدة، وأسلوب الضريبة المتعددة، وأسلوب الضريبة على القيمة المضافة.

وأخيراً تتبعنا معاً مراحل تطور فرض الضريبة العامة على المبيعات من خلال المرحلة الأولى بفرض الضرائب على الانتاج والاستهلاك بموجب القانون رقم (70) لسنة 1991م وتعديلاته، ثم المرحلة الثانية بفرض الضريبة العامة على المبيعات بإصدار القانون رقم (19) لسنة 2001م، ووصولاً للمرحلة الثالثة بتعديل القانون رقم (19) لسنة 2001م وذلك بفرض الضريبة العامة على المبيعات بسعر 5٪.

8. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية:

عزيزي الدارس، بعد الانتهاء من معرفة المفاهيم الأساسية للضريبة العامة على المبيعات، سوف نتناول في الوحدة الخامسةالسلع والخدمات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات، واستحقاقها، والمكلفون بالتسجيل لأغراضها، والاعفاءات المقررة منها.

9. إجابات التدريبات :

إجابة التدريب (1)

تعرف الضريبة العامة على المبيعات بأنها" ضريبة غير مباشرة، وعينية، وشهرية، وإقليمية، ونسبية، وتفرض على المبيعات الفعلية من السلع والإيرادات الناتجة من أداء الخدمات للغير والخاضعة للضريبة، وتتسم هذه الضريبة بإجراءات سهلة ومبسطة، وتسهل عملية الرقابة الذاتية على المكلفين، كما أنها ضريبة على القيمة المضافة.

ويُستدل من التعريف السابق أن الضريبة العامة على المبيعات تتميز بالخصائص التالية:

1-أنها ضريبة غير مباشرة. 2-أنها ضريبة عينية. 3-أنها ضريبة شهرية.

4- أنها ضريبة إقليمية. 5-أنها ضريبة نسبية.

6- أنها ضريبة تسرى على الإيراد الفعلى لبيع السلعة أو أداء الخدمة.

إجابة التدريب (2)

تتضمن أهداف الضريبة العامة على المبيعات مايلي:-

1-حصول الحكومة على الموارد المالية الضرورية لمواجهة تزايد النفقات العامة

2- ترشيدالاستهلاك منالسلع المنتجة محلياً والسلع المستوردة.

3- تشجيعالصادرات.

4- تنفيذ الإصلاحات الضريبية.

5- تقليل التهرب الضريبي .

6- تحقيق التوزيع العادل لعبء الضريبة .

7- تحقيق العدالة الاجتماعية بإعفاءالسلع والخدمات الأساسية .

إجابة التدريب (3)

تطبق الضريبة العامة على المبيعات بثلاثة أساليب هي:

1-أسلوب الضريبة ذات المرحلة الواحدة.

2- أسلوب الضريبة المتعددة الشاملة.

3-أسلوب الضريبة على القيمة المضافة.



نطاق فرض الضريبة العامة على المبيعات واستحقاقها والإعفاءات المقررة منها والمكلفون بالتسجيل لأغراضها


UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
١٤١٤هـ
١٩٩٤م
وقل رب زدني علماً
جامعة العلوم والتكنولوجيا

محتويات الوحدة



1. المقدمة:

1-1 التمهيد:

مرحباً بك -عزيزي الدارس- في الوحدة الخامسة من مقرر المحاسبة الضريبية،بعد تغطية المفاهيم الأساسية للضريبة العامة على المبيعات، ننتقل معاً لدراسةنطاق فرض الضريبة العامة على المبيعات،والواقعة المنشئة للضريبة (استحقاق الضريبة)، والمكلفين بالتسجيل لأغراض هذه الضريبة، والسلع والخدمات المعفاة منه.

2.1. أهداف الوحدة:

عزيزي الدارس بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة والإجابات على التدريبات وأسئلة التقويم الذاتي، يتوقع أن تكون قادراً على:

- معرفة نطاق فرض الضريبة العامة على المبيعات.
- استنتاج الواقعة المنشئة للضريبة العامة على المبيعات (استحقاق الضريبة).
- تحديد الإعفاءات من الضريبة العامة على المبيعات.
- تتمكن من تسجيل المكلفين لأغراض الضريبة العامة على المبيعات.

3.1. أقسام الوحدة:



عزيزي الدارس،تتألف هذه الوحدة من أربعة أقسام رئيسية. يتناول القسم الأول منها نطاق فرض الضريبة العامة على المبيعات. وأما القسم الثاني فيشير إلى الواقعة المنشئة للضريبة العامة على المبيعات. وأما القسم الثالث، فيختص بالاعفاءات من هذه الضريبة. وأخيراً يختص القسم الأخير بتسجيل المكلفين لأغراض الضريبة العامة على المبيعات. وتحقق هذه الأقسام الأهداف التعليمية للوحدة الخامسة.

4.1. القراءات المساعدة:



عزيزي الدارس يمكنك الرجوع إلى الكتب المتصلة بموضوعات هذه الوحدة وهي:

1-الشافعي، جلال: **الموسوعة الضريبية**، الناشر غير معروف، 1999م،ص43-55.

2-الربيدي، محمد علي، القدسي أحمد يوسف، الحاج، محمد سعيد: **التحاسب الضريبي وفقاً لأحكام القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته**، صنعاء: مركز الأمين، 2007، ص39-88

3-أمين، محمد أحمد، و حماد، طارق عبد العال: **ضريبة المبيعات بمراحلها** الثلاث(**إطار نظري-تطبيق عملي)**،الناشر غير معروف، 2002، ص43-87.

4-كمال،حسن محمد، ومحمد، سعيد عبد المنعم: **الضريبة العامة على المبيعات**، الناشر غير معروف، 2001م، ص 15-53،ص 103-111

5-وزارة المالية، مصلحة الضرائب: **قانون الضريبة العامة على المبيعات واللوائح والقرارات** التنفيذية، 2010م،ص 12-16.

2-نطاق فرض الضريبة العامة على المبيعات:

عزيزي الدارس، عادة ما يتم فرض الضريبة أو تحديد نطاق فرضها على السلع والخدمات بإحدى طريقتين:

الطريقة الأولى: ويتم من خلالها فرض الضريبة على أنواع معينة من السلع أو الخدمات دون البعض الآخر. وفي هذه الحالة يقوم المشرع الضريبي بإصدار قائمة أو قوائم يحدد فيها السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، ومن ثم فإن السلع أو الخدمات التي لم تتضمنها القائمة تعد غير خاضعة للضريبة على المبيعات.

الطريقة الثانية: ويتم من خلالها فرض الضريبة على كافة أنواع السلع أو الخدمات كقاعدة عامة، ثم يختار المشرع سلعاً أو خدمات معينة، فيقرر إعفائها من الضريبة.

وحسم الموضوع عزيزي الدارس، المشرع الضريبي اليمني باختياره الطريقة الثانية لتحديد نطاقالضريبة العامة على المبيعات، حيث تنص المادة (3) من القانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته بشأن الضريبة العامة على المبيعات على ما يلي:

أ. **تفرض الضريبة على:**

1. **قيمة مبيعات السلع والخدمات الخاضعة للضريبة في الجمهورية التي يقوم بها المكلف من خلال مزاولته نشاطاً تجارياً وذلك في الوقت الذي تمت فيه عملية البيع.**
2. **قيمة كل الوردات من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة وقت الاستيراد.**

ب. **يلحق بهذا القانون جداول تعتبر جزء منه ولا يجوز تعديلها إلا بقانون لاحق وهي كما يلي:**

1. **الجدول رقم (1) بالخدمات المعفاة من الضريبة.**
2. **الجدول رقم (2) بالسلع والخدمات الخاضعة للضريبة بمعدل (صفر٪).**
3. **الجدول رقم (3) بالسلع الخاضعة لضريبة العامة للمبيعات بنسب قرين كل منها.**

ويتضح لنا -عزيزي الدارس- من مراجعة نص المادة (3) من القانون أن جميع السلع والخدمات المحلية والمستوردة خاضعة للضريبة باستثناء بعض السلع والخدمات المعفاة بموجب القانون، بمعنى آخر، فإن المشرع الضريبي اليمني أخذ بمبدأ عمومية فرض الضريبة على جميع السلع والخدمات المحلية والمستوردة.

وتنحصر مجالات فرض الضريبة على المبيعات طبقاً للمادة (3) من القانون في ثلاث مجالات رئيسية هي:

1.السلع الخاضعة للضريبة.

2.الخدمات الخاضعة للضريبة.

3.السلع والخدمات الخاضعة لمعدل صفر.

1-2 : السلع الخاضعة للضريبة

عزيزي الدارس، يتضح من نص المادة (3) من القانون أن جميع السلع والمنتجات التي تصنع محلياً أو تستورد من الخارج تخضع لهذه الضريبة سواءً قام بعملية البيع المُنتج، أو المُصّنع، أو المُستورد، أو وكيل التوزيع، أو تاجر الجملة، أو تاجر التجزئة.

و يقصد بالسلع الخاضعة للضريبة "جميع أنواع السلع بخلاف المعفية من الضريبة". وإجمالاً، يقصد بالسلع الصناعية تلك السلع التي تجري عليها عمليات التصنيع وذلك من خلال تحويل المادة الخام إلى منتج جديد، أو تغيير حجمها، أو شكلها، أو مكوناتها، أو طبيعتها، أو نوعها.

وتخضع جميع السلع المستوردة من خارج الجمهورية أو من المناطق والأسواق الحرة للضريبة العامة على المبيعات سواء كانت تلك السلع من السلع الاستهلاكية أو كانت من السلع الرأسمالية مثل الآلات اللازمة للصناعة ومستلزمات الإنتاج، وغيرها - باستثناء مدخلات الإنتاج والسلع الرأسمالية المستوردة للمُصنعين المسجلين الذين يمسكون حسابات منتظمة – وفقاً للمادة (34) من القانون. كما تُستحق الضريبة العامة على المبيعات أيضاً عند قيام الشخص المرخص له في المناطق والأسواق الحرة باستعمال السلعة في أغراضه الشخصية أولأغراض غير متعلقة بمزاولة العمل المرخصبه داخل تلك المناطق.

2-2 : الخدمات الخاضعة للضريبة

عزيزي الدارس، يتضح من نص المادة (3) من القانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته والمادة (2) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون أن جميع الخدمات التي يتم تأديتها محلياً، أو التي يتم استيرادها تخضع للضريبة العامة على المبيعات فيما عدا الخدمات المعفاة من هذه الضريبة والتي وردت في الجدول رقم (1) المرفق بهذا القانون.

وتُستحق الضريبة على أداء الخدمات الخاضعة للضريبة (محلية أو مستوردة) عند إصدار الفاتورة، أو عند دفع مقابل الخدمة كلياً أو جزئياً، أو أداء الخدمة للمستفيد. وتكون قيمة الخدمات الخاضعة للضريبة هي قيمة الخدمة الواردة بالفاتورة بعد استبعاد أي رسوم أو ضرائب أخرى.

3-2: السلع والخدمات الخاضعة لمعدل صفر

نصت الفقرة (ب) من المادة (4) من القانون على أن تحتسب الضريبة بمعدل (صفر في المائة) على السلع والخدمات الواردة في الجدول (2) المرفق بهذا القانون.ويتضمن هذا الجدول السلع والخدمات التالية:

1. الصادرات.
2. خدمات الملاحة الجوية وأية خدمات مرتبطة بخدمات الطيران المدني الدولية وخدمات الملاحة البحرية الدولية وخدمات الموانئ وخدمات النقل البري الدولي.
3. حليب الأطفال.

ومن الواضح أنه حرصاً من الحكومة اليمنية على تشجيع الصادرات من السلع والخدمات، اتبع المشرع الضريبي اليمني أسلوباً حديثاً يتمثل في إخضاع الصادرات من السلع والخدمات للضريبة على المبيعات بمعدل (صفر في المائة).وعلى الرغم من أن المحصلة النهائية للضريبة المستحقة في هذه الحالة سوف تكون مساوية للصفر، فإن هذا الأسلوب يحقق عدة مزايا من أهمها:

1- تشجيع الصادرات وزيادة معدلاتها، حيث أن المكلف المصدر لا يقوم بسداد الضريبة على السلع والخدمات المصدرة.
2- إتاحة الفرصة للمصدرين لاسترداد الضريبة السابق سدادها على مدخلات السلع المصدرة للخارج.

وكما أنه لتجنب الازدواج الضريبي ومسايرة الاتفاقيات والسياسات الدولية بشأن فرض الضرائب في مجال النقل الدولي، أخضع المشرع الضريبي خدمات الملاحة الدولية وخدمات النقل الدولي للضريبة بمعدل صفر، بحيث لا تدفع المنشآت العاملة في هذا المجال ضرائب مبيعات عن خدماتها، علاوة على إمكانية استردادها للضريبة المدفوعة على مدخلات هذه الخدمات.

وأما بالنسبة لحليب الأطفال فقد تم إخضاعه لمعدل صفر لإحكام الرقابة على إنتاج واستهلاك هذه السلعة، نظراً لإمكانية استخدامها في العديد من الأغراض بخلاف تغذية الأطفال.

تدريب (4)



" توجد طريقتان لتحديد نطاق الضريبة العامة على المبيعات".

اشرح مضمون هذه العبارة.



أسئلة التقويم الذاتي

1-باعتبارك ملماً بالضريبة العامة على المبيعات، إذكر مجالات فرض الضريبة على المبيعات طبقاً للمادة (3) من القانون رقم (19) لسنة 2010م وتعديلاته.

2-ماهي السلع الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات وفقاً لأحكام القانون رقم (19) لسنة 2010م؟.

3-ماهي الخدمات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات وفقاً لأحكام القانون رقم (19) لسنة 2010م؟.

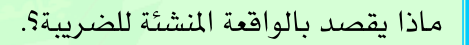
3. الواقعة المنشئة للضريبة العامة على المبيعات (استحقاق الضريبة):

عزيزي الدارس، تستحق الضريبة على أي سلعة أو خدمة في وقت محدد يسمي وقت استحقاق الضريبة أو الواقعة المنشئة للضريبة. ويُقصد بالواقعة المنشئة للضريبة الحدث الذي يترتب

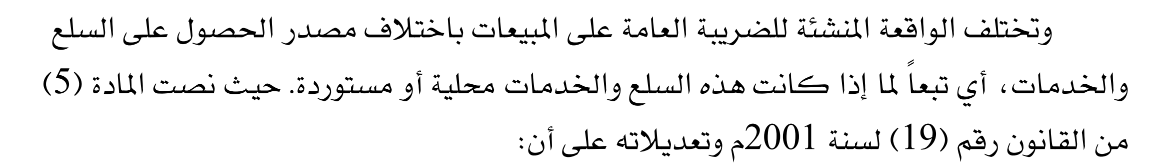
على وقوعه استحقاق الضريبة للخزانة العامة للدولة.



تدريب (4)



ماذا يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة؟.



وتختلف الواقعة المنشئة للضريبة العامة على المبيعات باختلاف مصدر الحصول على السلع والخدمات، أي تبعاً لما إذا كانت هذه السلع والخدمات محلية أو مستوردة. حيث نصت المادة (5) من القانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته على أن:

أ. يلتزم المكلفون بأداء الضريبة وبالإقرارعنها وتوريدها للمصلحة في المواعيد المنصوص عليها في هذا القانون.

ب. تستحق الضريبة على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة في أي شكل من أشكاله وفقاً لأحكام هذا القانون.

ج. تستحق الضريبة على السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك (التخليص عليها جمركياً) بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية في زمن تسجيل البيان الجمركي وتحصل بنفس طريقة تحصيل الرسوم الجمركية وتورد إلى حساب المصلحة، وتطبق بشأنها القواعد المتعلقة بالأنظمة الجمركية الخاصة المنصوص عليها في قانون الجمارك وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا القانون.

د. تستحق الضريبة كذلك على ما يستورد من سلع أو خدمات خاضعة للضريبة بمقتضى هذا القانون من المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى السوق المحلي.

ويستدل عزيزي الدارس، من نص هذه المادة أن استحقاق الضريبة العامة على المبيعات يختلف باختلاف نوع السلع وطريقة التصرف فيها وذلك على النحو التالي:

3-1 : استحقاق الضريبة على السلع والخدمات المحلية:

عزيزي الدارس، وفقاً للفقرة (ب) من المادة (5) المشار إليها تستحق الضريبة على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة في أي شكل من أشكال البيع.

وقد تم تعريف البيع في المادة (2) من القانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته كما يلي:

"البيع هو انتقال ملكية أو حيازة السلعة أو أداء الخدمة من البائع ولو كان مستورداً إلى المشترى، ويعتبر بيعاً لأغراض هذا القانون:

أ-ما يلي أيهما أسبق:

1-وقت إصدار فاتورة البيع.

2-وقت تسليم السلعة أو تأدية الخدمة.

3- وقت دفع أو سداد قيمة السلع أو الخدمات سواء كان الأداء كله أو بعضه أو دفعة تحت الحساب أو تصفية حساب أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقاً لشروط الدفع المختلف.

ب-استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية الناقلة للملكية".

ويتضح عزيزي الدارس، من نص هذه الفقرات أن الواقعة المنشئة للضريبة على السلع والخدمات المحلية تتحقق بوقوع أحد الأحداث التالية:

1- بيع السلع المحلية الصنع بمعرفة المنتج الصناعي المكلف، أو أداء الخدمة بمعرفة المكلف،وفقاً الحالات التالية أيهما أسبق:

أ. إصدار الفاتورة أي قيام البائع بتحرير الفاتورة للمشتري.

ب.تسليم السلعة أو تأدية الخدمة من المكلف إلى المشترى.

ج. سداد ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء تم السداد كاملاً أو جزء منه،أو دفعة تحت الحساب، أو تصفية حساب أو بالأجل، أو غير ذلك من أشكال السداد وفقاً لشروط الدفع المختلفة.

2-استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية بمعرفة المكلف كالهدايا وسلع الدعاية والإعلان.

3-يعتبر في حكم البيع التصرف في السلعة بأي من التصرفات القانونية كالهبة والتبرع.

4-تعتبر واقعة البيع قد حدثت في حالة البيع بالتقسيط رغم أن معظم الثمن لم يتم تحصيله بعد.

وكما أن الحالات التالية لا تعتبر من ضمن عمليات البيع:

- تسليم السلعة بصفة أمانة.
- لا يعتبر انتقال السلعة المصنعة من مرحلة إنتاجية إلى أخرى بين خطوط الإنتاج داخل المصنع وخارجه ضمن حالات البيع التي تخضع للضريبة.

وأما ما يخصالخدمات عزيزي الدارس،فإن الواقعة المنشئة للضريبة العامة على المبيعات بالنسبة للخدمات تتحقق من خلال إصدار الفاتورة، أو أداء الخدمة للمستفيد، أو أداء ثمن الخدمة كله أو جزء منه أو دفعة تحت الحساب أو بالأجل وغير ذلك من أشكال أداء الثمن المختلفة.

2-3: استحقاق الضريبة على السلع والخدمات المستوردة

يتضح عزيزي الدارس، من تسمية الضريبة العامة على المبيعات بأنها ضريبة تستحق عند تحقيق واقعة البيع وليس قبل ذلك، حيث أن عبؤها يقع على عاتق المشتري وليس على عاتق البائع، علاوة على أن الواقعة المنشئة للضريبة أصلاً هي البيع. ومع ذلك نجد أن الفقرة (جـ) من المادة الخامسة من هذا القانون أشارت إلى استحقاق الضريبة على بيع السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك (التخليص عليها جمركياً) بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية في زمن تسجيل البيان الجمركي وتحصيلها بنفس طريقة تحصيل الرسوم الجمركية وتوريدها إلى حساب

المصلحة.وتطبق بشأنها القواعد المتعلقة بالأنظمة الجمركية الخاصة المنصوص عليها في قانون الجمارك وذلك فيما لم يرد به نص خاص في قانون الضريبة العامة على المبيعات.

ويبدو عزيزي الدارس، أن هذا الحكم كان بمثابة استثناء للقاعدة العامة المتعلقة بواقعة استحقاق الضريبة والتي تتمثل في واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة، وذلك بغرض ضمان تحصيل الضريبة على السلع المستوردة، وتقليل فرص التهرب من سداد الضريبة المستحقة عليها.

ويتضح من نص هذه الفقرة عزيزي الدارس، أن الواقعة المنشئة للضريبة على السلع المستوردة تتمثل في واقعة الإفراج عنها من الجمارك وفي زمن تسجيل البيان الجمركي. كما يُطبق في شأن السلع المستوردة القواعد المتعلقة بالأنظمة الجمركية الخاصة المنصوص عليها في قانون الجمارك فيما لم يرد به نص خاص في هذا القانون.

وكما يلاحظ من نص الفقرة (ب) من المادة الخامسة المشار إليها آنفاً، ومن نص الفقرة (أ) من المادة (7) من اللائحة التنفيذية للقانون أن الضريبة على السلع المستوردة تستحق أيضاً عند بيع هذه السلع داخل الجمهورية اليمنية في كل مرحلة من مراحل البيع للمسجل سواء كان منتجاً أو مستورداً.

وبناءً على ذلك عزيزي الدارس، فإن هناك واقعتان منشئتان للضريبة على المبيعات بالنسبة للسلع المستوردة هما:

- الواقعة الأولى عند الإفراج الجمركي.
- الواقعة الثانية عند بيع هذه السلع.

وبالنسبة للخدمات المستوردة، فإن الضريبة تستحق عليها وفقاً للبند (4) من الفقرة (أ) من المادة (6) من اللائحة التنفيذية بتحقق واقعة دفع مقابل الخدمات المستوردة من قبل الشخص المستفيد أو الذي تمت الخدمة عن طريقه.

3-3 : استحقاق الضريبة على السلع و الخدمات المستوردة من المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى السوق المحلي:

وردت الأحكام المتعلقة بهذه المناطق عزيزي الدارس، في الفقرة (د) من المادة الخامسة من القانون والفقرة (ب) من المادة السادسة من لائحته التنفيذية. حيث نصت الفقرة(د) من المادة الخامسة من القانون على ما يلي:

" تستحق الضريبة كذلك على ما يستورد من سلع أو خدمات خاضعة للضريبة بمقتضى هذا القانون من المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى السوق المحلي "

وكما نصت الفقرة (ب) من المادة السادسة من اللائحة التنفيذية على أنه مع مراعاة أحكام الفقرة (أ) من هذه المادة تستحق الضريبة على ما يستورد من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة من المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى السوق المحلي داخل الجمهورية. كما تستحق الضريبة أيضاً عند قيام الشخص المرخص له باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراضه الخاصة أو الشخصية أو لأغراض غير متعلقة بمزاولة العمل المرخص به داخل تلك المناطق.



أسئلة التقويم الذاتي

1-متى تُستحق الضريبة على السلع المحلية؟.

2-متى تُستحق الضريبة على الخدمات المحلية؟.

3-متى تُستحق الضريبة على السلع والخدمات المستوردة.؟

4-متى تستحق الضريبة على السلع و الخدمات المستوردة من المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى السوق المحلي؟.

4. الإعفاءات من الضريبة العامة على المبيعات

عزيزي الدارس، يقصد بالإعفاء من الضريبة، في ضوء أحكام القانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته بشأن الضريبة العامةعلىالمبيعات هو أن تكون السلعة أو الخدمة خاضعة للضريبة أصلاً بنص هذا القانون، ثم يتقرر الإعفاء من الضريبة وعدم تحصيلها عنهاوذلك لاعتبارات اقتصادية، أو اجتماعية، أو مجاملات دولية.

فبالنسبة للأسباب الاقتصادية للإعفاءات،يهدف المشرع الضريبي على تشجيع الصادرات من السلع والخدمات من خلال فرض الضريبة بسعر (صفر بالمائة) على هذه الصادرات، بما يكفل للمنتجات المصدرة القدرة على المنافسة في الأسواق الأجنبية، وتحقيق موارد من العملات الأجنبية تساهم في تمويل برامج التنمية الاقتصادية.

كما كفل القانون عزيزي الدارس، للمشروعات المقامة في المناطق والمدن والأسواق الحرة وضعاً مميزاً عندما قرر عدم استحقاق الضريبة على ما تستورده هذه الجهات من السلع والخدمات اللازمة لمزاولة نشاطها المرخص لها به داخل المناطق والمدن الحرة.فضلاً عن ذلك، فإن خضوع السلع

والخدمات التي تصدرها هذه المشروعات إلى خارج البلاد للضريبة بمعدل (صفر بالمائة)، من شأنه أن يجذب رؤوس الأموال الأجنبية للاستثمار في هذه المناطق والمدن الحرة.

وبالنسبة للأهداف الاجتماعية فقد تم إعفاء بعض السلع الضرورية من الخضوع لأحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات. كما يتم إعفاء الدبلوماسيين بشرط المعاملة بالمثل لاعتبارات متعلقة بالمجاملات الدولية.

وبدراسة مواد القانون المتعلقة بالإعفاءات يتضح لنا عزيزي الدارس، أن هناك أربعةأنواع رئيسية للإعفاءات الواردة في قانون الضريبة العامة على المبيعات هي:

1-إعفاءات خاصة بسلع وخدمات محددة.

2-إعفاءات بموجب اتفاقيات دولية.

3-إعفاءات للسفارات والقنصليات والمنظمات الدولية.

4-إعفاءات بقوانين أخري.

وسوف تتناول الإعفاءات المشار إليها على النحو التالي:

1-4: الإعفاءات الخاصة بسلع وخدمات محددة

قام المشرع الضريبي اليمني عزيزي الدارس، بإعفاء بعض السلع الضرورية من الخضوع للضريبة العامة على المبيعات مراعاة منه للبعد الاجتماعي للضريبة بصفة أساسية. وتم بيان السلع المعفاة بنص الفقرة (ب) من المادة (40) من القانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته على النحو التالي:

1- القمح ودقيق القمح.

2- الأرز.

3- الأدوية.

4- الذهب الخام.

5- الأمتعة الشخصية الخاصة بالمسافرين القادمين من الخارج.

6- النقود الورقية والمعدنية المتداولة.

كما تناول عزيزي الدارس، في الجدول رقم (1) المرفق بالقانون الخدمات المعفاة من الضريبة العامة على المبيعات، على النحو التالي:

1- الخدمات المالية والمصرفية.

2- خدمات التأمين.

3- الخدمات الصحية والعلاجية.

4- الخدمات التعليمية بمختلف أنواعها.

5- كافة الخدمات التي تقوم بها الهيئات والجمعيات والمنظمات الحكومية المعترف بها من قبل الجهات المختصة وغير الهادفة للربح.

6- خدمات النقل البري الداخلي وتشمل:

أ.خدمات نقل البضائع عدا نقل خدمات النقل السريع.

ب.خدمات نقل الركاب.

ج.خدمات صيانة الطرق.

7- خدمات تأجير أو تشغيل أو استغلال الأراضي والعقارات لأغراض السكن الخاص.

8- خدمات المياه (عدا المياه المعدنية والصحية المعبأة) والمجاري والكهرباء.

9- خدمات نظافة المنازل والشوارع وخدمات مكافحة التلوث المتعلقة بالبيئة بما فيها جمع النفايات والقمامة.

10-خدمات ترميم المآثر التاريخية.

11-خدمات الحجاج (وكالات الحج والعمرة).

12-خدمات الفنادق ذات النجمة الواحدة فما دون.

ومن الجدير بالذكر أن الخدمات المعفية التي وردت بالجدول رقم (1) المرفق بالقانون هي على سبيل الحصر، وبالتالي فإن أي خدمة بخلاف الخدمات الموجودة في الجدول تخضع للضريبة العامة على المبيعات.

2-4 : الإعفاءات بموجب اتفاقيات دولية مع الحكومة اليمنية:-

نصت المادة (42) من القانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته على أنه:

" أ. لا تخل أحكام هذا القانون بالإعفاءات المقررة بمقتضى الاتفاقيات البترولية والتعدينية المصادق عليها بقانون خاص بها وفقاً للإجراءات الدستورية .

ب. أولاً : تعفى من الضريبة بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود هذه المعاملة ما يلي:

1-السلع والخدمات التي تستوردها أو تشتريها محلياً السفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية للاستعمال الرسمي عدا المواد الغذائية والأدخنة.

2- السلع والخدمات التي تستوردها أو تشتريها محلياً المنظمات الدولية والإقليمية العاملة في الجمهورية وموظفوها غير اليمنيين الذين يتمتعون بالصفة الدبلوماسية وذلك للاستخدام الخاص.

ثانياً: يشترط لإجراء المعاينة عند الاقتضاء معرفة وزارة الخارجية وبنفس الإجراءات والشروط الواردة بقانون الجمارك واستناداً إلى طلب من رئيس البعثة الدبلوماسية أو القنصلية وفق ما يقتضيه الحال وتتضمن اللائحة التنفيذية الإجراءات الخاصة بالمشتريات المحلية للجهات المذكورة .

ويتضح لنا عزيزي الدارس، من نص المادة (42) من القانون المشار إليها آنفاً والمادة (92) من اللائحة التنفيذية للقانون، أن الإعفاءات من الضريبة بموجب اتفاقيات، تشمل الإعفاءات بموجب الاتفاقيات المقررة سلفاُ والسابق إبرامها بين الحكومة اليمنية والدول الأجنبية والمنظمات الدولية والإقليمية، أو من خلال الاتفاقيات البترولية مع الشركات النفطية وذلك احتراماً للعلاقات الدولية، واحتراماً للميزات الضريبية التي منحتها الحكومة اليمنية من خلال هذه الاتفاقيات. ويشترط لمنح هذه الإعفاءات موافاة المصلحة (عبر الوزارة المعنية) بنسخة معمدة من الاتفاقية المبرمة مع الحكومة اليمنية المصادق عليها بقانون وفقاً للإجراءات الدستورية. كما يشترط التعهد بعدم التصرف في أي من السلع المعفاة من الضريبة أو استعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من أجله وفقاً لأحكام المادة (65) من القانون والتي نصت على أنه:

" مع عدم الإخلال بما نص عليه هذا القانون يُحظر التصرف بأي من السلع المُعفاة من الضريبة أو استعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من أجله خلال السنوات الخمس التالية للإعفاء إلا بعد إخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة وفقاً لقيمتها وفئات الضريبة وقت التصرف. ويُعتبر التصرف المشار إليه دون إخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة تهرباً يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في هذا القانون. وفي جميع الأحوال لا يجوز أن تتجاوز قيمة الضريبة المستحقة قيمة الضريبة السابق الإعفاء منها ".

3-4 : إعفاءات للسفارات والقنصليات والمنظمات الدولية:

يتضح عزيزي الدارس، من نص الفقرة (ب) البند (1) المادة (42) من القانون إعفاء السلع والخدمات التي تستوردها أو تشتريها محلياً السفارات، القنصليات، والمفوضيات الخارجية للاستعمال الرسمي فيما عدا المواد الغذائية والأدخنة، وتمنح هذه الإعفاءات استناداً إلى طلب من رئيس البعثة الدبلوماسية، وذلك بمعرفة وزارة الخارجية، وبنفس إجراءات وشروط قانون الجمارك،

وبشرط المعاملة بالمثل، وذلك حتى يتسنى للسفارات والقنصليات اليمنية في الخارج من الاستفادة من هذا الإعفاء الضريبي في الخارج، ومراعاة للأوضاع الدبلوماسية والبرتوكولية بين اليمن والعالم الخارجي.

ويستنتج من نص المادة السابقة أن هذا الإعفاء لا يشمل السلع والخدمات التي يستوردها أو يشتريها أعضاء السلك الدبلوماسي أو القنصلي مقابل الاستعمال الشخصي. ونحن نرى أنه كان من الأفضل أن يشمل هذا الإعفاء السلع والخدمات التي يستوردها أو يشتريها محلياً أعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي للأغراض الشخصية حتى يتسنى لموظفي السفارات والقنصليات اليمنية في الخارج من الاستفادة من هذا الإعفاء الضريبي.

وكما يستدل من نص الفقرة (ب) البند (2) المادة (42) من القانون إعفاء السلع والخدمات التي تستوردها أو تشتريها المنظمات الدولية والإقليمية وموظفوها غير اليمنيين استناداًإلى طلب رئيس المنظمة الدولية أو الإقليمية، وذلك بمعرفة وزارة الخارجية وبنفس إجراءات وشروط قانون الجمارك.

ويتضح مما سبق -عزيزي الدارس- أن الإعفاءات للبعثات الدبلوماسية مشروطة بتحقق ما يلي:

- أن يكون الدبلوماسيون ينتمون إلى دولة تعامل الدبلوماسيين اليمنيين بنفس المعاملة وفي حدود الإعفاء.
- يتوقف الإعفاء على بيانات من وزارة الخارجية تفيد بأن هؤلاء الدبلوماسيين معينون في جداولها.
- لا يسري هذا الإعفاء على المواد الغذائية والأدخنة.

كما يُحظر التصرف بأي من السلع المُعفاة من الضريبة أو استعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من أجله خلال السنوات الخمس التالية للإعفاء وفقاً لنص المادة (65) من القانون المشار إليها آنفاً.

4-4: الإعفاءات بقوانين أخرى

نصت المادة (41) من القانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته على أنه:

" لا تسري الإعفاءات الضريبية المنصوص عليها في القوانين الأخرى على الضريبة المفروضة بموجب أحكام هذا القانون، ما لم ينص على الإعفاء صراحة في هذا القانون وقانون الاستثمار."

وتعتبر عزيزي الدارس، نصوص الإعفاء من الضريبة المشار إليها أعلاه نصوص استثنائية لا يجوز التوسع في تفسيرها أو القياس عليها حرصاً على حقوق الخزانة العامة. لهذا وتطبيقاً للمادة (41) من القانون، فإن الإعفاءات المنصوص عليها في القوانين الأخرى لا تسري على الضريبة العامة

على المبيعات ما لم ينص على ذلك صراحة في هذا القانون (قانون الضريبة العامة على المبيعات) وقانون الاستثمار وباستثناء الإعفاءات المقررة بمقتضى الاتفاقيات المبرمة بين الحكومة اليمنية والدول الأجنبية والمنظمات الدولية أو الإقليمية أو الاتفاقيات البترولية وذلك عملاً بنص المادة (42) من القانون.



قام المشرع الضريبي اليمنيبإعفاء بعض السلع الضرورية من الخضوع للضريبة العامة على المبيعات بنص الفقرة (ب) من المادة (40) من القانون رقم (19) لسنة 2001م".



أسئلة التقويم الذاتي

1-"حدد المشرع الضريبي اليمنيفي الجدول رقم(1) المرفقبالقانون رقم (19) لسنة 2001 الخدمات المعفية من الخضوع للضريبة العامة على المبيعات". إذكر هذه الخدمات المعفية.

2-هل تشمل الإعفاءات المنصوص عليها في القانون رقم(19) لسنة 2010م إعفاء السلع والخدمات التي تستوردها أو تشتريها محلياً السفارات، القنصليات، والمفوضيات الخارجية ؟

5. تسجيل المكلفين لأغراض الضريبة العامة على المبيعات.

عزيزي الدارس، يعتبر التسجيلبداية العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية، بالإضافة إلى كونه الأساس القانوني للرقابة على الخاضعين للضريبة. وتتم إجراءات التسجيل من جانب الإدارة الضريبية المختصة التي تتولى إصدار شهادة تسجيل لكل مكلف يتم تسجيله. وقد عرف قانون الضريبة العامة على المبيعات المكلف بهذه الضريبة في المادة رقم (2) بأنه:

" كل شخص بلغت مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة حد التسجيل المنصوص عليه في هذا القانون، سواء تم البيع مباشرة أو عن طريق وسيط، وكذلك كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم مستورداته ".

ويتضح عزيزي الدارس، من هذا النص أن المكلف بالتسجيل لأغراض الضريبة العامة على المبيعات، هو كل مكلف بلغت مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة حد التسجيل المنصوص عليها في القانون. ويشمل ذلك المنتج الصناعي،والتاجر، ومؤدي الخدمات، وكل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بغرض الاتجار مهما بلغ حجم استيراده.

ومن الملاحظ وفقاً للمادة السابقة أن المستوردين خاضعين للتسجيل مهما بلغ حجم مستورداتهم ولكن البند(3)من الفقرة (أ) من المادة (6) من القانون نصت على أن (تستحق وتؤدى الضريبة على السلع والخدمات المستوردة الخاضعة للضريبة وبصرف النظر عما إذا كان الشخص المستورد للسلعة أو الخدمة مسجلاً أم غير مسجل...). وترتب على ذلك عدم خضوع المستورين للتسجيل إلا إذا بلغت قيمة مستورداتهم من السلع والخدمات المستوردة الخاضعة للضريبة حد التسجيل. وهذا يتناقض مع المادة (2) من القانون، ومع ما هو معمول به في مصر والأردن، حيث يخضع المستوردون للتسجيل مهما بلغ حجم مستورداتهم.

وسوف نتناول الجوانب الأساسية المرتبطة بالتسجيل على النحو التالي:

5-1: حد التسجيل (التسجيل الإجباري):

عزيزي الدارس، يُقصد بحد التسجيل الحد الذي يصبح عنده الشخص ملزماً بالتسجيل لدى المصلحة باعتباره مكلفاً بأداء الضريبة والإقرار عنها وتوريدها للمصلحة وفقاً لأحكام القانون.

واعتمد المشرع الضريبي اليمني قيمة المبيعات السنوية كأساس لحد التسجيل، وألزم كل مكلف (المنتج الصناعي، أو تاجر الجملة، أو تاجر التجزئة، أومؤدي الخدمة) تبلغ أو تتجاوز مبيعاته السنوية من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة خلال السنة الماليةخمسين مليون ريال ، بالتسجيل لدى الإدارة الضريبية المختصة.

وقد تناولت المادة (6) من هذا القانون أحكام التسجيل لأغراض الضريبة العامة المبيعات، حيث نصت على أنه:

أ-1. يُصدر الوزير لائحة خاصة بنظام التسجيل يُحدد بموجبها حد التسجيل لأغراض هذه الضريبة بحيث لا يقل عن خمسين مليون ريال بالنسبة للسلع والخدمات ويدخل في احتساب حد التسجيل مجموع مبيعات الشخص من السلع الخاضعة للضريبة والناتجة عن جميع الأنشطة التي يزاولها المكلف خلال عام في الجمهورية.

2. يعتبر حد التسجيل هو الحد الذي يصبح عنده الشخص ملزما بالتسجيل لدى المصلحة باعتباره مكلفاً بأداء الضريبة والإقرار عنها وتوريدها للمصلحة وفقاً لأحكام القانونِ.

3. تستحق وتؤدى الضريبة على السلع والخدمات المستوردة الخاضعة للضريبة طبقاً لأحكام القانون وبصرف النظر عما إذا كان الشخص المستورد للسلعة أو الخدمة مسجلاً أم غير مسجل مهما بلغ حجم وقيمة مستورداته .

ب- مع مراعاة أحكام هذا القانون يكون كل شخص غير مسجل ملزما بتسجيل نفسه إذا بلغت أو جاوزت قيمة مبيعاته خلال السنة المالية السابقة لتأريخ العمل بهذا القانون أو أية سنة مالية أو جزء منها بعد العمل بهذا القانون حد التسجيل المقرر وفقاً للفقرة (أ) من هذه المادة .

ج- على كل شخص أصبح ملزماً بتسجيل نفسه بموجب هذه المادة أن يتقدم إلى المصلحة بطلب التسجيل المُعد لهذا الغرض وذلك في موعد أقصاه تاريخ العمل بهذا القانون أو في موعد أقصاه الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للشهر الذي بلغت فيه مبيعاته من السلع والخدمات حد التسجيل المقرر أو جاوزته وذلك بعد العمل بالقانون.

د- إذا لم يتقدم الشخص الملزم بالتسجيل بموجب هذا القانون بطلب التسجيل حسبما هو مطلوب بموجب الفقرة (ج) من هذه المادة يعامل الشخص كشخص مسجل لأغراض هذا القانون اعتبارا من التاريخ الذي أصبح فيه ملزماً بالتسجيل بافتراض أن الطلب قد قدم على النحو الصحيح .

هـ- يجوز لأي شخص يقوم ببيع سلع أو أداء خدمات خاضعة للضريبة أو ينوي القيام بها ولكنه ليس مُلزماً بالتسجيل بموجب الفقرة (ب) من هذه المادة أن يتقدم إلى المصلحة لتسجيله بموجب هذا القانون وتسري عليه أحكام هذا القانون اعتبارا من بداية الفترة الضريبية التي تلي مباشرة الفترة التي تقدم بها الشخص بطلب التسجيل.

وينبغي الإشارة عزيزي الدارس، إلى أن حد التسجيل يطبق على المكلفين الذين يتعاملون بالسلع والخدمات الخاضعة للضريبة، أما الأشخاص الذين يقتصر نشاطهم على بيع سلع أوتقديم خدمات معفاة من الضريبة، فلا تسري عليهم أحكام التسجيل في جميع الأحوال.

وبالنسبة لمستوردي السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، فإنهم خاضعين للضريبة وفقاً لأحكام القانون مهما بلغ حجم مستورداتهم ولكنهم غير ملزمين بالتسجيل إلا إذا بلغت قيمة مبيعاتهم أو مقابل خدماتهم السنوية أو تجاوزت حد التسجيل.

2-5: التسجيل الاختياري

يتضح لنا عزيزي الدارس، من نص الفقرة (هـ) من المادة (6) من هذا القانون أنه يجوز للشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يقوم ببيع سلع أو أداء خدمات خاضعة للضريبة، أو ينوي القيام بها ولم تبلغ أو تتجاوز قيمة مبيعاته أو مقابل خدماته حد التسجيل أن يتقدم إلى المصلحة (الإدارة الضريبية المختصة) بطلب تسجيل اسمه، وتسري عليه أحكام القانون من بداية الفترة الضريبية التي تلي مباشرةً الفترة التي تقدم بها الشخص بطلب التسجيل.

وتجدر الإشارة إلى أن المسجل بصورة اختيارية يخضع لنفس الالتزامات التي يخضع لها أي مسجل أخر، ويتبع في التسجيل الإجراءات والقواعد المقررة في القانون واللوائح المفسرة له.

وفي هذه الحالة يتبادر إلى الذهن عزيزي الدارس، تساؤل حول المبررات التي تدفع المكلفين إلى التسجيل لأغراض الضريبة العامة على المبيعات بصورة اختيارية. ويمكن الإجابة على هذا التساؤل من خلال توضيح المزايا التي يحققها الشخص الذي يتقدم للتسجيل لأغراض الضريبة العامة على المبيعات بصورة اختيارية وذلك على النحو التالي:

1. إن قيام الشخص الطبيعي أو المعنوي بتسجيل نفسه سوف يتيح له إمكانية خصم ضريبة المبيعات التي يسددها على مدخلاته الخاضعة للضريبة، كما أن الضريبة التي ستفرض على مخرجاته سوف يتم خصمها فيما بعد بواسطة المشتري. ويساعد التسجيل الاختياري الشخص الطبيعي أو الاعتباري علىبيع بضاعته بأسعار أقل، في حين أن عدم التسجيل لا يمكنهم من ذلك، وبالتالي سوف تدخل ضريبة المبيعات ضمن تكلفة السلعة أو الخدمة.
2. يكون من مصلحة العملاء الشراء من شخص مسجل لدى مصلحة الضرائب لكي يتمكنوا من خصم الضريبة على مدخلاتهم، ولذلك فإن قيام الشخص بالتسجيل الاختياري يوفر له فرصة أكبر لتصريف منتجاته.
3. يتمكن هذا الشخص من إصدار فواتير ضريبية والحصول على شهادة تسجيل يضعها في مركزه الرئيسي، مما يظهره في مكانة تجارية بارزة.

3-5: إجراءات التسجيل

نصت المادة (7) من القانون رقم (19) وتعديلاته على ما يلي:

أ- تحدد اللائحة التنفيذية نموذجطلب التسجيل والبيانات الواجب إثباتها فيه والشروط والقواعد والمدد والإعلانات والإجراءات الخاصة بالتسجيل والشهادة التي يتم إصدارها وكذا الحالات والأوضاع التي يلغى فيها التسجيل.

ب- علىكلشخصمسجلأنيخطرالمصلحةكتابةفيغضـــــــــــون(21) يوماًبأيةتغييراتتحدثعلىالبياناتالسابقتقديمهابطلبالتسجيلوأيةمعلوماتأخرى.

ج- في حالة وجود شك لدى المصلحة بأن شخص ما قد بلغت مبيعاته حد التسجيل لكنه لم يتقدم لتسجيل نفسه فيجوز للمصلحة أن تتحرى عن قيمة مبيعاته من خلال تجميع أي معلومات أو بيانات تخصه لتقرير ما إذا كان يجب أن يكون مسجلاً لدى المصلحة وفقاً لأحكام هذا القانون.

د- يلتزم الشخص الذي تم إلغاء تسجيله بتقديم إقرار ضريبي نهائي ويتحتم إجراء تسوية نهائية تتضمن التزامات المكلف الضريبية طبقاً لأحكام هذا القانون، وكذلك حقوق المكلف لدى المصلحة طبقاً للمادتين (14، 16) من القانون.

عزيزي الدارس، ألزمت المادة (6) من القانون كل مكلف بلغت قيمة مبيعاته حد التسجيل المقدر بمبلغ خمسون مليون ريال أو أكثر التقدم إلى الإدارة الضريبية المختصة (الوحدة التنفيذية للضرائب على كبار المكلفين ، ومكاتب الضرائب بأمانة العاصمة والمحافظات) بطلب تسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لذلك وفقاً لإجراءات معينة. كما نصت الفقرة (أ) من هذه المادة على أن يُصدر الوزير لائحة خاصة بنظام التسجيل يُحدد بموجبها حد التسجيل لأغراض هذه الضريبة بحيث لا يقل عن خمسين مليون ريال بالنسبة للسلع والخدمات.

وقد أصدر نائب رئيس الوزراء وزير المالية القرار رقم (93) لسنة 2002م والذي ينظم إجراءات التسجيل وذلك على النحو التالي:

1- يتقدم المكلف بطلب التسجيل على النموذج المعد لذلك (نموذج رقم 1/ض.ع.م.) إلى الإدارة الضريبية المختصة.

الجمهورية اليمنية
وزارة المالية
مصلحة الضرائب
الإدارة العامة للضرائب على كبار المكلفين
فرع/ ....

بسم الله الرحمن الرحيم

نموذج رقم (١/ض-ع-م)

الرقم الضريبي للمسجل	/							٩

طلب التسجيل لأغراض الضريبة العامة على المبيعات

الرجاء قراءة الإرشادات قبل ملء الإستمارة

اسم المكلف	الاسم التجاري أو المهني	الكيان القانوني

البيان	المدينة	الحي	ش/الرئيسي	ش/الفرعي	رقم العقار	ت/فاكس	ص.ب
عنوان المنشأة (المركز الرئيسي)							
عنوان الإقامة أو العنوان المختار							

			الفروع		
النشاط الرئيسي	نوعه		الاسم	النشاط	العنوان
	العنوان				
الترخيص	جهة الإصدار				
	رقم				
	تاريخ				
السجل التجاري	رقم				
	تاريخ				

اجمالي قيمة المبيعات خلال المدة من / / م إلى / / م (..........................) فقط .... ريال

إسم المكتب السابق التسجيل به ....

المرفقات

- ☐ صورة السجل التجاري.
- ☐ صورة الترخيص الخاص بمزاولة النشاط وصورة معتمدة من قرار التأسيس والعقود.
- ☐ صورة البطاقة الضريبية وصورة كرت الرقم الضريبي.
- ☐ صورة البطاقة العائلية أو الشخصية في حالة المشروع الفردي.

أقر أنا الموقع أدناه بأن البيانات المثبتة في هذا الطلب صحيحة وتحت مسؤوليتي وأطلب بموجبها التسجيل للضريبة العامة على المبيعات، يرجى استكمال الإجراءات اللازمة وفقاً للقانون رقم (١٩) لسنة ٢٠٠١م وتعديلاته.

الأسم .... الصفة .... التوقيع ....

التاريخ: / / ٢م

الختم

ملحوظة

(إذا لم يف حقل من حقول هذا النموذج فتقدم بياناته مرفقة تحت التوقيع عليه)

للاستخدام الرسمي	
رقم التسجيل ( ) تاريخ التسجيل / / م	
حالة التسجيل ☐ طوعي ☐ إجباري	
قام بالمراجعة بتاريخ / / م	قام بإدخال البيانات إلى الحاسب بتاريخ: / / م
الاسم .... التوقيع	الاسم .... التوقيع ....

إرشادات ملء نموذج طلب التسجيل

على الشخص مقدم الطلب تدوين البيانات بكل دقة ووضوح كالآتي :-

١ - **الرقم الضريبي** :- يدون في الحقل المخصص لذلك.

٢ - **الاسم الثلاثي مع اللقب** :- للشخص الطبيعي /اسم الشركة أو المؤسسة أو الجهة للشخص المعنوي.

٣ - **الإسم التجاري أو المهني** :- يدون اسم المنشأة التجاري أو المهني إن وجد .

٤ - **الكيان القانوني**: مكلف فرد /شركه(حسب نوع الشركة -مساهمة -توصية بالاسهم -محدوده - توصية بسيطة -تضامنية) فرع شركة أجنبية (مع تحديد وضعها القانوني) /مؤسسة عامة/هيئة عامة ...وحسب الكيان القانوني المحدد للشخص أو الجهة في قرارات إنشائها ونظامها الأساسي والتراخيص الرسمية الصادرة بذلك.

٥ - **نوع النشاط الرئيسي**: (إنتاج صناعي-خدمي -تجاري...إلخ) مع تحديد طبيعة النشاط.

٦ - **العنـــــوان** :-

أ- عنوان المركز الرئيسي للمنشأة.

ب- عنوان الإقامة /أو العنوان المختار(للشخص الطبيعي).

٧-في حالة وجود فروع يدون اسم ونشاط وعنوان كلا منها .

٨- إجمالي قيمة المبيعات ويقصد به قيمة المبيعات من السلع المحلية أو المستوردة الخاضعة للضريبة وكذلك قيمة الخدمات المؤداه الخاضعة للضريبة أو هما معاً في آن واحد خلال السنة المالية أو جزء منها (للمركز الرئيسي والفروع التابعة للمكلف).

٩-المرفقات المطلوبة :-

أ -بالنسبة للأفراد يتم إرفاق صورة طبق الأصل مما يلي (ترخيص مزاولة النشاط حسب جهة الاصدار بما فيه السجل التجاري ، بطاقة شخصية أو عائلية)وبالنسبة للأشخاص الاعتباريين(قرارات الانشاء-السجل التجاري ، عقود التأسيس ، ترخيص مزاولة النشاط حسب جهة الاصدار) وبصورة عامة يرفق نسخة من البطاقة الضريبية وكرت الرقم الضريبي.

ب- يرفق بيان بالأنشطة الفرعية.

جـ- يرفق بيان تفصيلي بالسلع والخدمات الخاضعة للضريبة.

١٠-على الشخص مقدم الطلب أن يكتب إسمه بوضوح وصفته (فإذا كان الوكيل فإن عليه أن يكتب رقم التوكيل وتأريخه مصادقاً عليه من الموكل والمحكمة المختصة ويرفق أصل التوكيل بالطلب)وأن يتم التوقيع للاقرار بصحة البيانات المدونة بالطلب وختمه بخاتم المنشأة الرسمي.

١١-تترك الحقول المخصصة للإستخدام الرسمي.

١٢-يحق لطالب التسجيل أخذ إستلام من الموظف المختص يفيد فيه استلام طلب التسجيل مع المرفقات محدداً فيه تاريخ الاستلام.

ملحوظـــــة /

- إذا لم يف أي حقل من حقول النموذج فتقدم بياناته مرفقه تحت التوقيع.
- يتم إحضار أصول المرفقات عند تقديم الطلب لأغراض المطابقة.

2-يحتوي النموذج عزيزي الدارس، على البيانات التالية:

أ. الرقم الضريبي، ويدون في الحقل المخصص لذلك.

ب.الاسم الثلاثي مع اللقب للشخص الطبيعي أو الشركة أو المؤسسة أو الجهة للشخص المعنوي.

ج.الاسم التجاري أو المهني إن وجد .

د. الكيان القانوني: مكلف فرد أو شركة حسب نوع الشركة (أشخاص، ذات مسؤولية محدودة، شركة مساهمة، فرع لشركة أجنبية مع تحديد وضعها القانوني، مؤسسة عامة، شركة مختلطة، هيئة عامة، ...).

ه. نوع النشاط الرئيسي مع تحديد طبيعة النشاط (إنتاج صناعي، تجاري، خدمي، ...).

و. عنوان المركز الرئيسي للمنشأة، أو عنوان الإقامة للشخص الطبيعي.

ز. عناوين الفروع مع تحديد أنشطتها.

ح.إجمالي قيمة المبيعات من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، وكذلك قيم الخدمات المؤداة الخاضعة للضريبة للمركز الرئيسي والفروع.

3- يرفق مع الطلب كافة الوثائق المطلوبة التي تختلف باختلاف الكيان القانوني للمكلف سواء كان في شكل منشأة فردية، أو شركة أشخاص، شركة أموال، أو مؤسسة عامة وشركة مختلطة. فإذا كان الكيان القانوني في شكل منشأة فردية فيكتفى بنسخة من السجل التجاري أو رخصة مزاولة النشاط، بالإضافة إلى البطاقة الشخصية أو العائلية. أما إذا كان الكيان القانوني في شكل شركة أشخاص فيرفق مع الطلب نسخ من عقد الشركة والسجل التجاري. في حين أنه إذا كان الكيان القانوني في شكل شركة أموال فيرفق مع الطلب نسخ من عقد التأسيس، النظام الأساسي، والسجل التجاري. وكذلك يرفق مع الطلب نسخة من البطاقة الضريبية وكارت الرقم الضريبي.

4- تقوم الإدارة الضريبية المختصة بمراجعة طلب التسجيل للتأكد من استيفائه للبيانات المطلوبة، بالإضافة إلى التأكد من تاريخ التقديم واسم وتوقيع الشخص المتقدم.

5-تقوم الإدارة الضريبية المختصة بالتأكد من إرفاق وسلامة الوثائق المطلوبة.

6- تقيد طلبات التسجيل المستوفاة في السجل المعد لهذا الغرض في الإدارة الضريبية المختصة وفقاً للنموذج الخاص بذلك.

7-إذا تبين أثناء المراجعة عدم استيفاء بعض البيانات المطلوبة على المأمورية قيد طلب التسجيل بصفة مبدئية وإخطار المكلف على النموذج الخاص فوراً لاستيفاء طلبات التسجيل خلال المدة المحددة في طلب التسجيل.

8-تحدد الإدارة الضريبية المختصة رقم التسجيل للمكلف. ويتكون رقم التسجيل وفقاً لقرار رئيس مصلحة الضرائب رقم (94) لسنة 2004م من الرقم الضريبي الموحد المكون من تسع خانات، والرمز المحدد رقم (9) المعبر عن نوع الضريبة العامة على المبيعات والذي يوضع داخل دائرة على يسار الرقم الضريبي، ورقم القيد في السجل العام لقيد طلبات التسجيل والذي يوضع داخل مستطيل على يسار الرمز الضريبي.

9-تصدر الإدارة الضريبية المختصة شهادة تسجيل نموذج رقم (4/ض.ع.م) المرفق بهذا القرار. وتحتوي شهادة التسجيل على عدة بيانات منها اسم المكلف، رقم التسجيل، الرقم الضريبي، وتاريخ بدء سريان شهادة التسجيل.

10-تعتمد شهادة التسجيل من رئيس مصلحة الضرائب أو من ينيبه، وتختم بختم المصلحة.

11-ترسل شهادة التسجيل بعد إصدارها إلى المسجل ويخطر بذلك بنموذج إخطار بالتسجيل.

12-يقوم بالمسجل بوضع شهادة التسجيل في مكان ظاهر بالمنشأة بمقر المركز الرئيسي. ويتم وضع نسخ أخرى من هذه الشهادة في الفروع التابعة للمسجل.

13-إذا فقدت شهادة التسجيل، فإن للمسجل الحق أن يطلب استخراج نسخة رسمية أخرى (بدل فاقد).

14-ألزمت الفقرة (ب) من المادة (7) كل مسجل بإخطار الإدارة الضريبية المختصة في حالة حدوث تغيرات في البيانات التي سبق له تقديمها بطلب التسجيل كالاسم التجاري والعنوان أو طبيعة النشاط الرئيسي الخاضع للضريبة وذلك خلال واحد وعشرين يوماً من تاريخ حدوث هذه التغيرات. وعندئذ تستخرج له شهادة تسجيل جديدة بذات رقم التسجيل السابق متضمنة البيانات الجديدة المعدلة، وتسحب شهادة التسجيل السابقة. وفي حالة عدم قيام المسجل بتقديم إخطاره إلى الإدارة الضريبية المختصة بتغيير بيانات طلب التسجيل، فإنه يعاقب بغرامة بواقع 10٪ من قيمة الضريبة المستحقة، وذلك بالإضافة إلى دفع الضريبة والغرامات المستحقة. [المادة (43) من القانون].



الجمهورية اليمنية
وزارة المالية
مصلحة الضرائب
الإدارة العامة للضرائب على كبار المكلفين

بسم الله الرحمن الرحيم

نموذج رقم(٤/ ض.ع.م)
رقم القيد :
التاريخ :

الرقم الضريبي للمسجل

شهادة التسجيل لأغراض الضريبة العامة على المبيعات

تشهد مصلحة الضرائب بأن المكلف/

وعنوان المركز الرئيسي/

ونشاطه/

قد تم تسجيله برقم تسجيل (   ) وفقاً لأحكام المادة (٦) من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (١٩) لسنة ٢٠٠١م وتعديلاته، وذلك إعتباراً من تاريخ

وبناءً عليه أعطي هذه الشهادة .

المدير العام

الاسم / ____________

التوقيع / ____________

4-5: موعد التسجيل

بالنسبة لموعد التسجيل عزيزي الدارس، فإنه - استناداً إلى الفقرة (ج) من المادة (6)- على كل شخص أصبح ملزماً بتسجيل نفسه أن يتقدم إلى مصلحة الضرائب بطلب التسجيل المعد لهذا الغرض في موعد أقصاه خمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للشهر الذي بلغت مبيعاته من السلع والخدمات حد التسجيل أو تجاوزته. فمثلاً إذا كان أحد المنتجين الصناعيين أو مقدمي الخدمة لم تبلغ قيمة مبيعاته السنوية حد التسجيل وقت العمل بهذا القانون (2010/6/30م)، فإنه يكون غير ملزم بالتسجيل الإجباري، ولكن إذا بلغ حجم مبيعاته في شهر يوليو 2010معن سنة سابقة أو جزء منها حد التسجيل المذكور تعين عليه التقدم لمأمورية الضرائب المختصة بطلب التسجيل على النموذج المعد لذلك خلال خمسة عشر يوماً من الشهر التالي (شهر أغسطس).

5-5: إلغاء التسجيل

عزيزي الدارس، أجازت المادة (13) من القرار رقم (93) الخاص بنظام التسجيل لرئيس مصلحة الضرائب أو من يفوضه إصدار قرار بإلغاء تسجيل أي مسجل بحسب الإجراءات الواردة بهذه المادة من هذا القرار. وقد حددت هذه المادة الحالات التي يتم فيها إلغاء التسجيل على النحو الآتي:

أ. فقد أحد شروط التسجيل:

يجوز لأي مسجل فقد أحد شروط التسجيل التي استلزمها القانون والتي من أهمها انخفاض قيمة مبيعاته عن حد التسجيل المنصوص عليه في القانون. وفي هذه الحالة يتقدم المسجل بطلب كتابي لإلغاء تسجيله وفقالنموذج معين. ويجب أن يكون هذا الطلب مشفوعاً بما يؤيد طلبه بكونه أصبح غير ملزم بالتسجيل وفقاً لأحكام القانون. ويقدم هذا الطلب إلى رئيس المصلحة أو من يفوضه. ويتم إلغاء تسجيله اعتباراً من آخر يوم في الفترة الضريبية التي صدر فيها قرار الإلغاء.

ب. حالة التوقف عن مزاولة النشاط أو تصفيته:

على كل مسجل يتوقف كلية عن مزاولة جميع الأنشطة الخاضعة للضريبة، أو تمت تصفية نشاطه أن يخطر المصلحة خلال أسبوع من التوقف عن النشاط، وأن يقدم إليها البيانات والوثائق اللازمة لإثبات التوقف. وفي هذا الشأن أكدت المادة (61) من القانون رقم (19) لسنة2001م وتعديلاته بأنه:

" على كل مكلف أن يخطر المصلحة بتوقف العمل لأي سبب سواء كان توقفاً كلياً أو جزئيا خلال أسبوع من التوقف حتى وإن كان التوقف بسبب خارج عن إرادته، وعليه إخطار المصلحة فور انتهاء فترة التوقف، وأن يقدم إليها الوثائق والبيانات اللازمة لإثبات التوقف أو الانتهاء منه، ما لم يتوجب عليه دفع ضريبة تساوي ضريبة الشهر السابق أو بنسبة عدد أيام التأخير إذا كانت أقل من شهر".

ج. عدم ممارسة المسجل الاختياري للنشاط الوارد بطلب التسجيل:

نصت الفقرة (أ) من المادة (12) المشار إليها سابقا أنه:

" يلغى التسجيل إذا ثبت أن المسجل طوعياً وفقاً لأحكام الفقرة (هـ) من المادة (6) من القانون لم يعد يمارس النشاط الوارد بطلب التسجيل بناءً على أسباب يقدرها رئيس المصلحة أو تقدم بطلب إلغاء تسجيله واقتنعت الإدارة الضريبية بذلك".

ويصدر قرار إلغاء التسجيل وفقاً للنموذج معين، ولا يتم تسليمه إلى المسجل الملغي تسجيله إلا بعد استيفاء كافة المبالغ والضرائب المستحقة عليه وتسليم شهادة التسجيل ونسخها المصدق عليها رسمياً.

ويجب على المسجل الذي ألغى تسجيله عزيزي الدارس، الالتزام بما يأتي:

1-تقديم إقرار ضريبي نهائي عن الفترة الضريبية التي ألغى تسجيله فيها ودفع الضريبة المستحقة عليه.

2-احتساب قيمة الضريبة على السلع الموجودة بحوزته وتحت تصرفه في آخر يوم في الفترة الضريبية التي صدر فيها قرار الإلغاء.

3-تسديد كافة المبالغ المستحقة عليه للمصلحة (الإدارة الضريبية المختصة) بما في ذلك الضريبة المتوجبة عن السلع الموجودة بحوزته وتحت تصرفه.

4-إعادة شهادة التسجيل الصادرة باسمه وكذا الصور طبق الأصل المصادق عليها.

وفي جميع الأحوال يجب على الشخص الذي ألغى تسجيله أن يحتفظ بقرار إلغاء التسجيل وجميع الدفاتر والفواتير والوثائق والمستندات الخاصة بالضريبة لمدة ثلاث سنوات من تاريخ إلغاء التسجيل.

كما أنه إذا تقدم الشخص الذي ألغى تسجيله بطلب إعادة تسجيله مرة أخرى فيجري إعادة تسجيله بذات الرقم الذي كان مسجلاً به سابقاً.

وبمراجعة واجبات المسجل الذي ألغى تسجيله المشار إليه آنفاً يتضح أن إلزامه باحتساب الضريبة عن السلع التي بحوزته وتسديدها لمصلحة الضرائب يترتب عليها حدوث ازدواج ضريبي نظراً لأن المكلف قد سدد ضريبتها عند شرائها، وعند بيعها لن يتمكن من فرض الضريبة على من يشتريها لأنه قد ألغى تسجيله، وإنما يمكنه إضافة ضريبة المبيعات التي سبق أن دفعها ضمن عناصر تكلفة المبيعات.

6-5: العقوبات والغرامات المرتبطة بمخالفة أحكام التسجيل:

عزيزي الدارس، أوجب المشرع الضريبي اليمني اعتبار المكلفين الذين لم يتقدموا للتسجيل في المواعيد المحددة كأشخاص مسجلين لأغراض هذا القانون اعتباراً من التأريخ الذي أصبحوا فيه ملزمين بالتسجيل بافتراض أن طلبات التسجيل قد قدمت على النحو الصحيح. كما أن المادة (8) من القرار (93) المشار إليه نصت على أنه:

" في حالة وجود شك لدى مصلحة الضرائب بأن شخصا ما قد بلغت مبيعاته حد التسجيل فيجوز للمصلحة أن تتحرى عن قيمة مبيعاته من خلال تجميع أي معلومات أو بيانات تخصه لتقرير ما إذا كان يجب أن يكون مسجلاً لدي المصلحة (الإدارة الضريبية المختصة) وفقاً لأحكام القانون وهذا القرار. "

عزيزي الدارس، أشارت المادة (45) من القانون، على أن عدم التقدم للمصلحة للتسجيل في المواعيد المحددة يعد تهرباً من الضريبة يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في المادة (46) من القانون، والتي نصت على أنه:

" مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد يقضي بها قانون آخر يعاقب على التهرب من الضريبة أو الشروع فيه بغرامة لا تقل عن (50٪) ولا تزيد عن ثلاثة أمثال ما لم يؤدى من الضريبة للمرة الأولى."

كما يعاقب بغرامة بواقع 10٪ عشرة بالمائة من قيمة الضريبة المستحقة، إضافة إلى دفع الضريبة والغرامات المستحقة – وفقاً للمادة (41) من القانون- ما لم تكن هناك عقوبة اشد في قانون آخر أي شخص مسجل يتخلف عن تقديم إخطار إلى الإدارة الضريبية المختصة بتغيير بيانات طلب التسجيل.



تدريب (4)

ماذا يُقصد حد التسجيل بحسب نص المادة (6) من القانون رقم (19) لسنة 2010م؟.

أسئلة التقويم الذاتي

1-عدد المكلفين بالتسجيل لأغراض لضريبة العامة على المبيعات، وفقاً لنص المادة (2) من القانون رقم (19) لسنة 2010م.

2-المبررات التي تدفع المكلفين إلى التسجيل لأغراض الضريبة العامة على المبيعات بصورة اختيارية(التسجيل الاختياري)؟.

3- إذكر الحالات التي يتم فيها إلغاء التسجيل؟.

4-ما هي الغرامات أو العقوبات المنصوص عليها في القانون رقم (19) لسنة 2010م في حالة عدم الالتزام بموعد التسجيل؟

5-"أصدر نائب رئيس الوزراء وزير المالية القرار رقم (93) لسنة 2002م والذي ينظم إجراءات التسجيل" . لخص هذه الإجراءات.



6-**وضح مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية**

أ-تخضع كل السلع والخدمات التي يتم تداولها في الحدود الإقليمية للجمهورية اليمنية للضريبة العامة على المبيعات.

ب-هناك واقعة وحيدة منشئة للضريبة العامة على المبيعات بالنسبة السلع المستوردة.

ج-يخضع المتعاملون بالسلع والخدمات لأحكام التسجيل الإجباري بغض النظر عن كون السلع والخدمات خاضعة أو معفاة من الضريبة العامة على المبيعات.

د-إن الشخص المسجل الذي تغيرت بياناته الواردة بطلب التسجيل ولم يقدم إخطار للإدارة الضريبية بذلك يعد متهرباً من الضريبة العامة على المبيعات وتفرض عليه عقوبات التهرب الضريبي.

ه-تفرض غرامة بواقع 10٪ بالإضافة إلى دفع الضريبة والغرامات المستحقة على كل شخص بلغ حد التسجيل ولم يتقدم للمصلحة للتسجيل في الموعد القانوني.

و-تسري الإعفاءات الضريبية المنصوص عليها في القوانين الأخرى على الضريبة المنصوص عليها بموجب قانون الضريبة العامة على المبيعات.

7. الخلاصة:

عزيزي الدارس، في هذه الوحدة الخامسة" نطاق فرض الضريبة العامة على المبيعات واستحقاقها والمكلفون بالتسجيل بها" تناولنا معاًالسلع والخدمات الخاضعةللضريبة العامة على المبيعات، واستحقاقها، والإعفاءات منها، والإجراءات التي يجب اتباعها لتسجيل المكلفين بهذه الضريبة.

فقد بينا أن المشرع اليمني من خلال القانون رقم (19) لسنة 2010م وتعديلاته، أخذ بمبدأ عمومية الضريبة وأخضع جميع السلع والخدمات المحلية أو المستوردة للضريبة العامة على المبيعات باستثناء السلع والخدمات المعفية منها.

ثما ناقشنا الواقعة المُنشئة للضريبة العامة على المبيعات على السلع والخدمات المحلية، وعلى السلع والخدمات المستوردة، وعلى السلع والخدمات المستوردة من المناطق والمدن والأسواق الحرة.

ثم تطرقنا للاعفاءات من الضريبة العامة على المبيعات بالنسبة للسلع بموجب المادة (40) من القانون والتي تشمل القمح، والدقيق، والأرز، والذهب الخام، والأمتعة الشخصية، والنقود الورقية. وكما أشرنا إلى الخدمات المعفية من هذه الضريبة والمشمولة في الجدول رقم (1)المرفق بالقانون. ومن أهم الخدمات المعفية :الخدمات المالية والمصرفية، والخدمات الصحية والتعليمية، وخدمات النقل البري الداخلي، وخدمات المياه والكهرباء، وخدمات فنادق الدرجة الأولى وما دونها.

وأخيراً عزيزي الدارس، تتبعنا معاً حد التسجيل الإجباري، والإجراءات التي يجب على المكلف اتباعها بدءاً من تعبئة نموذج طلب التسجيل، وانتهاءً بالحصول على شهادة التسجيل. وكما تطرقنا إلى حالات إلغاء التسجيل، وموعد التسجيل، والعقوبات المفروضة على المكلفين في حالة عدم الالتزام بموعد التسجيل.

8. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية:

عزيزي الدارس، بعد الانتهاء من تحديد السلع والخدمات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات، واستحقاقها، والمكلفون بالتسجيل لأغراضها، والاعفاءات المقررة منها. نتناول في الوحدة السادسة تحديد وعاء الضريبة العامة على المبيعات وأسعارها.

9. إجابات التدريبات :

إجابة التدريب (1)

توجد طريقتان لفرض الضريبة العامة على المبيعات هما :

الطريقة الأولى: ويتم من خلالها فرض الضريبة على أنواع معينة من السلع أو الخدمات دون البعض الآخر،وذلك بإصدار قائمة أو قوائم يحدد فيها السلع والخدمات الخاضعة للضريبة.

الطريقة الثانية: ويتم من خلالها فرض الضريبة على كافة أنواع السلع أو الخدمات كقاعدة عامة، ثم يختار المشرع سلعاً أو خدمات معينة، فيقرر إعفائها من الضريبة.

واختار المشرع الضريبي اليمني في القانون رقم (19)لسنة 2010م الطريقة الثانية لتحديد نطاقالضريبة العامة على المبيعات، استناداً إلى نص المادة (3) من هذا القانون .وهذا يعني أن جميع السلع والخدمات المحلية والمستوردة خاضعة للضريبة، باستثناء بعض السلع والخدمات المعفاة بموجب هذا القانون.

إجابة التدريب (2)

يُقصد بالواقعة المنشئة للضريبة الحدث الذي يترتب على وقوعه استحقاق الضريبة للخزانة العامة للدولة.

إجابة التدريب (3)

تشمل السلع المعفاة بنص الفقرة (ب) من المادة (40) من القانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته

1-القمح ودقيق القمح، والأرز، والأدوية، والذهب الخام، والأمتعة الشخصية الخاصة بالمسافرين القادمين من الخارج، والنقود الورقية والمعدنية المتداولة.

يقصد بحد التسجيل الحد الذي يصبح عنده الشخص ملزماً بالتسجيل لدى المصلحة باعتباره مكلفاً بأداء الضريبة والإقرار عنها وتوريدها للمصلحة وفقاً لأحكام القانون (رقم (19) لسنة 2010م.ولا يقل حد التسجيل مبلغ عن خمسين مليون ريال بالنسبة للسلع والخدمات عن جميع الأنشطة التي يزاولها المكلف خلال عام في الجمهورية وذلك بنص المادة (6) من هذا القانون.



وعاء الضريبة العامة على المبيعات وأسعارها


UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
١٩٩٤م
١٤١٤هـ
وقل رب
زدني علماً
جامعة العلوم والتكنولوجيا

محتويات الوحدة



1. المقدمة:

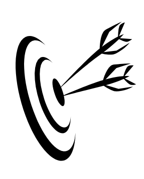
1-1 التمهيد:

مرحباً بك -عزيزي الدارس- في الوحدة السادسة من مقرر المحاسبة الضريبية، فإنه بعد تغطية مدخل الضريبة العامة للمبيعات، ودراسة نطاق هذه الضريبة، والإعفاءات منها، والواقعة المنشئة للضريبة، والمكلفون بالتسجيل بها، فإننا ننتقل معاً لدراسة وعاء الضريبة العامة على المبيعات وأسعارها، وفقاً لأحكام القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة وتعديلاته.

ويُستدل من خلال عنوان هذه الوحدة "وعاءالضريبة العامة على المبيعات وأسعارها" أنها تتضمن موضوعين رئيسين هما: وعاء الضريبة العامة على المبيعات، وأسعار هذه الضريبة.

وضمن هذه الوحدة -عزيزي الدارس- توجد مجموعة من التدريبات وإجاباتها، بالإضافة إلى مجموعة من أسئلة التقويم الذاتي التي تساعدك على قياس مدى استيعابك لمحتويات هذه الوحدة.

2.1. أهداف الوحدة:



عزيزي الدارس بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة والإجابات على التدريبات وأسئلة التقويم الذاتي، يُنتظر منك أن تكون قادراً على:

- تحديد وعاء الضريبة العامة على المبيعات.
- معرفة أساليب تحديد وعاء الضريبة العامة على المبيعات.
- معرفة أسعار الضريبة العامة على المبيعات.
- استخراج مبلغ الضريبة العامة على المبيعات وقيمة السلع والخدمات.

3.1. أقسام الوحدة:

عزيزي الدارس، تتكون هذه الوحدة من ثلاثة أقسام ، هي:

القسم الأول: وعاءالضريبة العامة على المبيعات.

القسم الثاني: أسعار الضريبة العامة على المبيعات.

القسم الثالث: استنتاج مبلغ الضريبة العامة على المبيعات.

4.1. القراءات المساعدة:

عزيزي الدارس، يمكنك الرجوع إلى الكتب المتصلة بموضوعات هذه الوحدة وهي:

1-الشافعي، جلال: **الموسوعة الضريبية**، الناشر غير معروف، 1999م، ص85-97.

2-الربيدي، محمد علي، القدسي أحمد يوسف، الحاج، محمد سعيد: **التحاسب الضريبي وفقاً لأحكام القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته**، صنعاء: مركز الأمين، 2007، ص89-110.

3-أمين، محمد أحمد، و حماد، طارق عبد العال: **ضريبة المبيعات بمراحلها الثلاث(إطار نظري-تطبيق عملي)**، الناشر غير معروف، 2002، ص270-305.

4-كمال، حسن محمد، ومحمد، سعيد عبد المنعم: **الضريبة العامة على المبيعات**، الناشر غير معروف، 2001م، ص 63-83

5- وزارة المالية، مصلحة الضرائب: **قانون الضريبة العامة على المبيعات واللوائح والقرارات التنفيذية**، 2010م، ص 12-13، ص 17-18.



2.وعاء الضريبة العامة على المبيعات

عزيزي الدارس، يعرف وعاء الضريبة العامة على المبيعات، بأنه قيمة السلع والخدمات الواجب الإقرار عنها، والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة بالنسبة لهذه السلع أو الخدماتالخاضعة للضريبة العامة على المبيعات، وذلك بعد استبعاد الخصم التجاري الذي يتم عند إصدار الفاتورة إن وجد. وإذا ضربت هذا الوعاء في سعر أو فئة الضريبة تحصل على الضريبة المستحقة على المكلف والواجب توريدها لمصلحة الضرائب.

تدريب (1)



عرف وعاء الضريبة العامة على المبيعات.

ويتم توضيح كيفية تحديد وعاء الضريبة على النحو الآتي:

2-1 : تحديد قيمة السلع والخدمات (وعاء الضريبة العامة على المبيعات)

عزيزي الدارس، تتحدد قيمة السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات وفقاً لثلاثة أسس هي:

أ. الأساس الفعلي.

ب.الأساس التقديري.

ج.الأساس الحكمي.

تدريب (2)

"تتحدد قيمة السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات (وعاء الضريبة العامة على المبيعات) وفقاً لثلاثة أسس". عدد هذه الأسس.

2-1-1 : الأساس الفعلي لتحديد قيمة السلع والخدمات الخاضعة للضريبة

عزيزي الدارس، عادة مايتم تحديد قيمة السلع والخدمات التي تخضع للضريبة ، على أساس المبالغ المستحقة أو المدفوعة فعلاً مقابل بيع السلع أو تأدية الخدمات والثابتة بالفاتورة الضريبية التي يحررها البائع المسجل إلى المشتري. وفي هذا الصدد تنص المادة (**8**) من القانون رقم(**19**) لسنة **2001**م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته على أنه:

" أ. تكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة بالنسبة للسلع والخدمات الخاضعة للضريبة هي القيمة الحقيقية الثابتة بفاتورة البيع والتي تمثل سعر البيع الفعلي للسلعة أو السعر المدفوع فعلاً مقابل الخدمة وللمصلحة في سبيل التحقق من ذلك السعر أن تطلب من البائع أو مؤدي الخدمة أن يقدم لها العقود وغيرها من الوثائق المتعلقة ببيع السلعة أو أداء الخدمة.

ب. في حالة قيام الشخص المسجل ببيع السلعة الخاضعة للضريبة عبر أي قنوات وسيطة أو أي شخص يرتبط معه بعلاقة تكون القيمة المتخذة أساساً لربط الضريبة هي القيمة الحقيقية الثابتة بفاتورة البيع وبما لا يقل عن سعر البيع الفعلي للسلعة السائد في السوق لتاجر الجملة."

ويختلف الأساس الفعلي لتحديد القيمة الخاضعة للضريبة عزيزي الدارس، تبعاً لما إذا كانت السلع والخدمات محلية، أومستوردة، أو ما إذا كانت السلع خاصة بالمناطق والمدن الحرة. ويُمكنتوضيح الحالات المختلفة لتحديد القيمة الخاضعة للضريبة وفقاً للأساس الفعلي على النحو التالي:

1.الأساس الفعلي لتحديد القيمة الخاضعة للضريبة للسلع المحلية

عزيزي الدارس، يتضح لنا من نص الفقرة (أ) من المادة (**8**) أن أسعار البيع الفعلية المثبتة في فواتير البيع تمثل القيمة الواجب الإقرار عنها (وعاء الضريبة) والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة بالنسبة للسلع المحلية، مع مراعاة ما يلي:

أ. إذا كانت أسعار السلع المباعة محددة بالعملة الأجنبية، فيتم تحويلها بتاريخ بيع هذه السلع إلى الريالاليمني على أساس أسعار صرف العملات الأجنبية الصادرة عن البنك المركزي.

ب.يحق للإدارة الضريبية التحقق من أسعار بيع السلع المثبتة في فواتير البيع عن طريق طلب كافة الوثائق والعقود المرتبطة بعملية بيع السلع.

ج. في حالة عدم تحرير فواتير البيع أو إثبات المبالغ الفعلية بأقل في فواتير البيع، يحق للإدارة الضريبية تقدير أسعار السلع بما لا يقل عن أسعار البيع الفعلية السائدة في السوق بتاريخ البيع.

د. يُستبعد مبلغ الخصم التجاري الذي يتم عند إصدار الفاتورة الضريبية عند تحديد قيمة السلعة الخاضعة للضريبة، وتُحتسب القيمة الخاضعة لضريبة المبيعات على أساس صافي مبيعات السلع بعد الخصم.

ه. عند بيع السلعة بخصم نقدي معلق على شرط السداد خلال مدة معينة، فإن القيمة البيعية الأصلية الثابتة بالفاتورة عند إبرام العقد تخضع للضريبة بدون استبعاد مبلغ الخصم النقدي، وعند قيام المشتري بالسداد خلال مدة السماح الممنوحة له يُسمح للبائع بخصم مبلغ الخصم النقدي من الضريبة المستحقة للمصلحة في الفترة التي حدث فيها السداد.

و. تتخذ الأسعار المحددة جبرياً للسلع الخاضعة للضريبة والمحددة للربح بمعرفة الجهات الرسمية أساساً لربط الضريبة بالنسبة لهذه السلع.

ز. في حالة بيع المخلفات الصناعية الناتجة عن عملية التصنيع ويسهل فرزهافإنها تخضع للضريبة وفقاً لقيمة البيع الفعلي وبالنسبة المحددة بالقانون على السلع الناتج عنها المخلفات الصناعية،وإما إذا كان يصعب فرزها فإنها تخضع للضريبة بالفئة الضريبية المقررة على الصنف الذي يضفي عليها الصفة الغالبة.

ح. بالنسبة للمنتجات النهائية المعيبة، فإنها تخضع للضريبة وفقاً لقيمة البيع الفعلي وفئة الضريبة المقررة على المنتج النهائي ذاته.

ط.يكون وعاء الضريبة العامة على المبيعات للسلع المحلية هي القيمة المثبتة في الفاتورة الضريبية. مع ملاحظة أن مصاريف النقل والتركيب يفترض أن يتحملها المُشتري ويُدرجها ضمن تكلفة البضاعة المشتراة. فمثلاً لو قام شخص غير مسجل بشراء آلات بمبلغ **1.450.000** ريال، وقام المشتري بسداد مصاريف نقل بمبلغ **18.000** ريال ، ومصاريف تركيببمبلغ **17.000** ريال، فإن وعاء الضريبة بالنسبة للبائع عبارة عن قيمة البضاعة المثبتة في الفاتورة(**1.450.000** ريال)، وتُصبح ضريبة المبيعات التي تضاف إلى فاتورة البيع مبلغ **72.500** ريال(**1.450.000** × **5**٪). وبالنسبة للمشتري، فإن كلفة هذه الأدوات والمعدات **1.557.500** ريال، عبارة عن قيمةالآلات (**1.450.000** ريال) بالإضافة إلى ضريبة المبيعات المسددة (**72.500** ريال) ومصاريف النقل والتركيب (**35.000** ريال).

ي. تخضع أعمال الصيانة والإصلاح التي تتم بمقابل بعد فترة الضمان، للضريبة العامة على المبيعاتبفئة **5**٪ كخدمة خاضعة للضريبة.

ك. في حالة قيام المكلف ببيع السلع عبر وسطاء أو وكلاء له،تكون القيمة المتخذة أساساً لحساب الضريبة هي نفس قيمة مبيعاته لتجار الجملة، وذلك استنادا إلى الفقرة (ب) من المادة (**8**) من القانون المُشار إليها أعلاه.

2-الأساس الفعلي لتحديد القيمة الخاضعة للضريبة بالنسبة للخدمات:

عزيزي الدارس، يكون وعاء الضريبة العامة على المبيعات بالنسبة للخدمات، هوقيمة الخدمات الواردة بالفاتورة مع استبعاد أي رسوم أو ضرائب أخرى. فمثلاً ضريبة المبيعات المستحقة على الخدمات التي تقدمها الفنادق تُحتسب على قيمة الفاتورة فقط، ولا تحصل الضريبة على رسم التنمية، أو أية ضرائب ورسوم أخرى. فمثلاً إذا قدمت منشأة خدمة خاضعة للضريبة العامة على المبيعات لشخص غير مسجل، بفئة **5**٪ قيمتها **1.200.000**ريال، وبلغت رسوم المجلس المحلي **18.000** ريال، ورسوم التنمية **6.000** ريال، فإن وعاء الضريبة على الخدمات،وضريبة المبيعات، وإجمالي الفاتورة يتحدد كما يلي:

4بيان	**5**ريال
6قيمة الخدمة المؤداة	**1.200.0007**
8وعاء الضريبة العامة على المبيعات	**1.200.0009**
10الضريبة العامة على المبيعات **5**٪	**60.00011**
12رسوم المجلس المحلي	**18.00013**
14رسوم التنمية	**6.00015**
16إجمالي الفاتورة	**1.284.00017**

تمرين غير محلول: قدمت منشأة خدمة خاضعة للضريبة العامة على المبيعات بفئة **5**٪ لشخص غير مسجلبمبلغ**950.000** يال، وبلغت رسوم المجلس المحلي **14.250** ريال، ورسوم التنمية **4.750** ريال. والمطلوب:تحديد وعاء الضريبة العامة على المبيعات،وضريبة المبيعات، وإجمالي الفاتورة.

ويجب -**عزيزي الدارس**- مراعاة ما يلي عند تحديد أوعية الخدمات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات:

أ. إذا كانت أسعار الخدمات المباعة محددة بالعملة الأجنبية،فيتم تحويلها بتاريخ تقديم هذه الخدمات إلى الريال اليمني على أساس أسعار صرف العملات الأجنبية الصادرة عن البنك المركزي.

ب.يحق للإدارة الضريبية التحقق من أسعار الخدمات المثبتة في فواتير البيع عن طريق طلب كافة الوثائق والعقود المرتبطة بعملية تقديم الخدمات.

ج. في حالة عدم تحرير فواتير الخدمات أو إثبات المبالغ بأقل من المبالغ الفعلية،يحق للإدارة الضريبية تقدير أسعار الخدمات بما لا يقل عن أسعار الخدمات الفعلية السائدة في السوق بتاريخ تقديم الخدمة.

د. إنه في حالة تحديد أسعار الخدمة جبرياً من قبل الجهات الرسمية المختصة فتكون هذه الأسعار الجبرية أساساً لربط الضريبة.

3.الأساس الفعلي لتحديد القيمة الخاضعة للضريبة بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة

عزيزي الدارس، نصت المادة (**9**) من القانون رقم (**19**) لسنة **2001**م وتعديلاته على أنه:

" أ. تكون قيمة السلع المستوردة الخاضعة للضريبة عبارة عن مجموع القيمة المتخذة أساساً لتحديد الرسوم الجمركية (سيف) بموجب قانون الجمارك مضافاً إليها الرسوم الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلعة (عدا الضريبة المفروضة بهذا القانون). **ب. تكون قيمة الخدمات المستوردة وفقاً للقيمة الواردة بالعقود أو بالفواتير أو مستندات الدفع.**

وفقاً لنص الفقرة (أ) من المادة (**9**) عزيزي الدارس، يتم تحديد وعاء ضريبة المبيعات بالنسبة للسلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها بالجمارك وذلك على أساس القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية (القيمة سيف**Cost Insurance Freight(CIF**، مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلعة، فيما عدا ضريبة المبيعات. ويعني هذا أن واقعة الإفراج الجمركي هي الواقعة المنشئة للضريبة العامة على المبيعات بالنسبة للسلع المستوردة من الخارج،وتحصل فيها ضريبة المبيعات عند تحصيل الضريبة الجمركية.

وتشمل القيمة المتخذة أساساً لربط الضريبة الجمركية سعر فاتورة البيع **Commercial Invoice** أي سعر السلعة في مكان إنتاجها أو تصديرها في الخارج(**Free on Board(FOB** مضافاً إليه المصاريف والنفقات الأخرى التي دفعها المكلف حتى وصولها إلى ميناء المستورد، وهذه المصاريف تشمل مصاريف النقل والتأمين، فتصبح القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية هي القيمة (**CIF**).

فمثلاً إذا قام مستورد باستيراد سلعة من الخارج بتكلفة إجمالية **25.600.000** ريال (قيمة سيف) حتى وصولها ميناء المستورد، وقام المستورد بسداد ضريبة جمركية بمبلغ **2.000.000** ريال، بالإضافة إلى سداد مبلغ **350.000** ريال مصاريف تخليص جمركي ومصاريف أخرى، فإن وعاء الضريبة العامة على المبيعات وضريبة المبيعات المستحقة تتحدد عند الإفراج الجمركي على النحو التالي (يتم استبعاد مصاريف التخليص الجمركي والمصاريف الأخرى من احتساب وعاء الضريبة):

ريال	بيـــان
25.600.000	القيمة سيف
2.000.000	الضريبة الجمركية
27.600.00 0	إجمالي (وعاء ضريبة السلعة المستوردة)
1.380.000	ضريبة المبيعات (**27.600.000×5**٪)

تمرين غير محلول: في 2012/9/11م قامت إحدى المنشآت المسجلة لأغراض الضريبة العامة للمبيعات باستيراد بضاعة عبر ميناء عدن، وبلغت قيمتها (CIF) 15.000.000 ريال، وتم دفع مصاريف تخليص جمركي بمبلغ 450.000 ريال ومصاريف نقل داخلي بمبلغ 250.000 ريال.فإذا علمت أن، معدل الضريبة الجمركية 12٪، ومعدل ضريبة المبيعات 5٪.

والمطلوب:تحديد مقدار الضريبة العامة على المبيعات التي سددها المكلف في ميناء عدن.

وإذا قام المستورد بعد ذلك ببيع السلعة المستوردة في السوق المحلي، فإن القيمة الخاضعة للضريبة تحدد بالمبالغ المدفوعة فعلاًوالثابتة بالفاتورة الضريبية التي يحررها البائع إلى المشتري والتي تشملقيمة السلعة المستوردة، والضرائب الجمركية، وتكلفة النقل، وضريبة المبيعات إذا كان المكلف غيرمسجل، بالإضافة إلى هامش الربح.

ووفقاً لنص الفقرة (ب) من المادة (**9**) يتم تحديد وعاء ضريبة المبيعات بالنسبة للخدمات المستوردة وفقاً للعقود الموقعة في الخارج، أو الفواتير ومستندات الدفع بعد استبعاد أية رسوم أو ضرائب مفروضة على الخدمات.

أسئلة التقويم الذاتي

وضح مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية:

1-لا يسمح قانون الضريبة العامة على المبيعات باستبعاد الخصم التجاري عند تحديد وعاء الضريبة العامة على المبيعات.

2-إذا قام المكلف المسجل ببيع السلعة (س) بخصم نقدي على شرط السداد بعد أسبوع فإنه يسمح باستبعاد الخصم النقدي من قيمة الفاتورة عند تحديد وعاء الضريبة العامة على المبيعات.

3-يتمثل وعاء الضريبة بالنسبة للبضائع المستوردة في القيمة الثابتة بفاتورة البيع أي قيمة البضائع في ميناء البلد المصدر (FOB).

مثال(**1**)

قام أحد التجار غير المسجلين باستيراد بضاعة عبر ميناء عدن قيمتها (سيف) **5.000.000** ريال وبلغت الضريبة الجمركية عليها بنسبة **8**٪ وكانت مصاريف التخليص والنقل لهذه البضاعة **50.000** ريال، **80.000** ريال على التوالي.وقام التجر المستورد ببيع هذه البضاعة لأحد تجار الجملة، تقضي سياسة التسعير لهذا التاجر بإضافة نسبة هامش ربح **25**٪ على تكلفة البضاعة.

والمطلوب:

1- تحديد قيمة الضريبة العامة على المبيعات التي يسددها هذا التاجر في جمرك عدن.

2 - تحديد ثمن بيع هذه البضاعة من المستورد إلى تاجر الجملة

3- تحديد الضريبة العامة على المبيعات التي تفرض على تاجر الجملة.

الحل

1- الضريبة العامة على المبيعات التي يسددها هذا التاجر في جمرك عدن

الضريبة الجمركية = قيمة البضاعة (**CIF**) ×معدل الضريبة الجمركية

= **5.000.000** × **8**٪ = **400.000** ريال

وعاء الضريبة العامة على المبيعات في ميناء عدن

= قيمة البضاعة (**CIF**) + الضريبة الجمركية

= **5.000.000** + **400.000** = **5.400.000** ريال

الضريبة العامة على المبيعات التي يسددها التاجر في ميناء عدن

= **5.400.000** × **5**٪ = **270.000** ريال

2-ثمن بيع هذه البضاعة من المستورد إلى تاجر الجملة

تكلفة البضاعة = القيمة (**CIF**) + الضريبة الجمركية + الضريبة العامة على المبيعات + مصاريف التخليص + مصاريف النقل

=**5.000.000**+**400.000**+ **270.000** +**50,000**+**80,000**

=**5.800.000**ريال

نظراً لأن التاجر المستورد غير مسجل لأغراض الضريبة العامة على المبيعات فإن ضريبة المبيعات تعتبر جزء من تكلفة البضاعة المستوردة.

ثمن بيع البضاعة = التكلفة + هامش الربح

= **5.800.000** + **5.800.000** × **25**٪

= **5.800.000** + **1.450.000** = **7.250.000**ريال

3-الضريبة العامة على المبيعات التي تفرض على تاجر الجملة

الضريبة العامة على المبيعات = صفر

طالما أن التاجر المستورد غير مسجل لأغراض ضريبة المبيعات ، فإن القانون يحظر عليه إصدار فواتير بيع محمله بالضريبة على المبيعات ، ومن ثم فإنه لا يستطيع مطالبة تاجر الجملة بضريبة المبيعات ، ولكنه يُدرج عبء ضريبة المبيعات التي سددها في المنفذ الجمركي إلى تاجر الجملة ضمن تكلفة البضاعة المباعة .

<u>مثال (**2**)</u>

بفرض أن المستورد في المثال السابق كان مسجلاً لأغراض الضريبة العامة على المبيعات

المطلوب :-

1- تحديد قيمة الضريبة العامة على المبيعات التي يسددها هذا التاجر في جمرك عدن.

2- تحديد ثمن بيع هذه البضاعة من المستورد إلى تاجر الجملة.

3- تحديد الضريبة العامة على المبيعات التي تفرض على تاجر الجملة.

الحل :-

1-قيمة الضريبة العامة على المبيعات التي يسددها هذا التاجر في جمرك عدن

الضريبة الجمركية = قيمة البضاعة (CIF) ×معدل الضريبة الجمركية

= **5.000.000** × **8**٪ = **400.000** ريال

وعاء الضريبة العامة على المبيعات في ميناء عدن

= قيمة البضاعة (CIF) + الضريبة الجمركية

= **5.000.000** + **400.000** = **5.400.000** ريال

الضريبة العامة على المبيعات التي يسددها التاجر في ميناء عدن

= **5.400.000** × **5**٪ = **270.000** ريال

2-تحديد ثمن بيع هذه البضاعة من المستورد إلى تاجر الجملة

تكلفة البضاعة = قيمة البضاعة (CIF) + الضريبة الجمركية + مصاريف التخليص + مصاريف النقل

=5.000.000+400.000 +50,000+80,000

= **5.530.000** ريال

نظراً لأن التاجر المستورد مسجل لأغراض الضريبة العامة على المبيعات، فإن مبلغضريبة المبيعات لا يُدرج ضمنتكلفة البضاعة.

ثمن بيع البضاعة لتاجر الجملة = **5.530.000** + **5.530.000** × **25**٪

= **5.530.000**+ **1.382.500** = **6.912.500** ريال

3-الضريبة العامة على المبيعات التي تفرض على تاجر الجملة

الضريبة العامة على المبيعات التي تفرض على تاجر الجملة

=**6.912.500**× **5**٪ = **345.625** ريال

ويتضح -عزيزي الدارس- مما سبق أن تكلفة البضاعة على التاجر المستورد(**5.530.000** ريال) تكون أقل عندما يكون مسجلاً، بينما تكون تكلفة البضاعة المباعة على التاجر المستورد أكبر عندما يكون غير مسجل(**5.800.000** ريال).وتكون ثمن بيع البضاعة إلى تاجر الجملة عندما يكون المستورد مسجلاً لأغراض ضريبة المبيعات(**6.912.500** ريال) أقل من ثمن بيع البضاعة لتاجر الجملة عندما يكون المستورد غير مسجل(**7.250.000**ريال) بفارق قدره (**337.500** ريال) والذي يمثلُ مبلغ الضريبة العامة على المبيعات (**270.000** ريال + نسبة هامش الربح على هذا المبلغ).

<u>تمرين غير محلول</u>

قام أحد المكلفين المسجلين لأغراض الضريبة العامة علي المبيعات باستيراد بضاعة عبر ميناء الحديدة وكانت قيمتها **(CIF) 10.000.000** ريال ثم قام بسداد الرسوم الجمركية عليها بواقع **9**% بالإضافة إلي الضريبة العامة علي المبيعات بسعر **5**%.فإذا علمت أن تكاليف تخليص هذه البضاعة **150.000** ريال، وتكاليف نقلها من الحديدة إلي صنعاء كانت **50.000** ريال.

بإفتراض أن هذا المكلف باع البضاعة إلي تاجر جملة علي أساس التكلفة + هامش ربح بنسبة **15**% من التكلفة.

المطلوب:-

1- تحديد الضريبة العامة علي المبيعات التي يدفعها المكلف في ميناء الحديدة.

2- تحديد ثمن بيع هذه البضاعة من المستورد إلى تاجر الجملة.

3-تحديد الضريبة العامة علي المبيعات التي تفرض تاجر الجملة.

4.الأساس الفعلي لتحديد القيمة الخاضعة للضريبة للسلع الخاصة بالمناطق والمدن الحرة

عزيزي الدارس، بالنسبة للسلع الخاصة بالمناطق والمدن والأسواق الحرة،فإن القانون رقم (**19**) لسنة **2001**م اكتفى بالإشارة إلى فرض ضريبة مبيعات على ما يستورد من تلك المناطق والمدن إلى السوق المحلية، حيث نصت الفقرة (د) من المادة (**5**) من القانون على أنه "**تستحقالضريبةكذلككعلىمايستوردمنسلعأوخدماتخاضعةللضريبةبمقتضىهذاالقانونمنالمناطقوالمدن والأسواقالحرةإلىالسوقالمحلي**".

كما نصت الفقرة (ب) من المادة (7) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه"تستحق الضريبة أيضاً عند قيام الشخص المرخص له باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراضه الخاصة أو الشخصية أو لأغراض غير متعلقة بمزاولة العمل المرخص به داخل تلك المناطق".

وعموماً عزيزي الدارس، يمكن توضيح كيفية تحديد القيمة الخاضعة للضريبة بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة إلى هذه المناطق أو المصدرة منها، على النحو التالي:

أ-بالنسبة للاستيراد: يتم إعفاء كافة السلع والخدمات من الضريبة العامة على المبيعات عند استيرادها من الخارج بشرط استخدام هذه السلع في مزاولة النشاط المرخص به للمشروعات

وعدم الاتجار بها أو الاستفادة منها للأغراض الشخصية داخل المناطق والمدن الحرة.وقد تم استثناء سيارات الركوب من الإعفاء حيث يجب أن تخضع للضريبة العامة على المبيعات.

عزيزي الدارس، إذا تم استيراد السلع بغرض الاتجار بها داخل المناطق والمدن الحرة، فإنها فتخضع للضريبة العامة على المبيعات على أساس القيمة (سيف) بدون الضرائب الجمركية التي لا تحصل داخل هذه المناطق.وعند خروج هذه السلع من المناطق والمدن الحرة تفرض ضريبة المبيعات على الضرائب الجمركية فقط، لأن هذه السلع سبق أن خضعت للضريبة العامة على المبيعات على أساس القيمة (سيف).

ب-بالنسبة للشراء من السوق المحلي: إذا كانت السلع واردة من السوق المحلي لاستخدامها في مزاولة النشاط، فإنها تخضع للضريبة بسعر "صفر" وتعامل معاملة السلع المصدرة للخارج، ويحق للبائع في هذه الحالة استرداد الضريبة السابق سدادها على المدخلات (المواد الخام المستخدمة في صناعة هذه السلع).

ج-بالنسبة لنظام الترانزيت: لا تستحق ضريبة عامة على المبيعات إذا كانت السلع عابرة بنظام الترانزيت.

د- في حالة السلع المصنعة في المناطق والمدن الحرة التي يتم دخولها إلى السوق المحلي يتم إضافة قيمة الضريبة إلى سعر السلع والخدمات. ويتضح من ذلك أن السعر الذي تباع به السلعة أو الخدمة يجب أن يتضمن ثمن البيع زائداً الضريبة على المبيعات.

2-1-2: الأساس التقديري لتحديد القيمة الخاضعة للضريبة:

عزيزي الدارس، طبقاً للمادة (**8**) من القانون وما تضمنته اللائحة التنفيذية للقانون في المادتين (**48**) و(**49**)، فلمصلحة الضرائب الحق في تقدير ثمن السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة بالسعر أو المقابل السائد في السوق مسترشدة في ذلك بالسياسات البيعية والتسويقية للمسجل، وبالسعر المتداول لذات السلعة بنفس الجودة وسنة الصنع والمواصفات، والمنشأ والعلامة التجارية بين أكثر من بائع ومشتر مستقل كل منهما عن الآخر في ذات المكان والزمان وفي نفس الظروف ووفقاً لما يثبت لدى المصلحة من مبررات.

عزيزي الدارس، حددت اللائحة التنفيذية للقانون هذا الحق لمصلحة الضرائب في التقدير في الحالات التالية:

1.إذا تخلف الشخص المسجل عن تقديم الإقرار في الموعد القانوني وذلك خلال واحد وعشرين يوماً التالية لانتهاء الشهر السابق- المادة (**13**) من القانون-.

2.إذا قام أي شخص بخلاف الأشخاص المسجلين بإضافة الضريبة إلى قيمة مبيعاته من السلع أو الخدمات التي يتعامل بها وتحصلها لنفسه ولم يوردها للمصلحة.

3.إذا ثُبت أن المكلف وصل إلى حد التسجيل (**50.000.000** ريال) بموجب أحكام المادة (**6**) من القانون، وقام ببيع سلع أو تقديم خدمات خاضعة للضريبة ولم يلتزم بالتسجيل لدى الإدارة الضريبية المختصة وسداد الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته.

4.إذا قام أي شخص بإضافة الضريبة إلى قيمة مبيعاته من السلع أو الخدمات المعفاة أو الخاضعة للمعدل الصفري وفقاً للقانون.

5.إذا امتنع الشخص المسجل عن تقديم الدفاتر والسجلات والفواتير والمستندات والأوراق والبيانات والسجلات الملزم بها وفقاً للقانون وهذه اللائحة أو أتلفها قبل انقضاء المدة المحددة لذلك.

واستناداً إلى المادة (**49**) من اللائحة التنفيذية للقانون تُربط الضريبة على الحالات المحددة في الفقرات السابقة من واقع تقديرات الإدارة الضريبية المختصة على ضوء المعلومات المتوفرة لديها وتُصدر قراراً منها بتقدير الضريبة يُبين فيه الأسس التي استندت إليها في التقدير ويبلغ المكلف أو المسجل بهذا القرار على النموذج المعد لهذا الغرض مع مراعاة أنه:

- في حالة موافقة المكلف أو المسجل على قرار التقدير أو عدم اعتراضه عليه خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه بالقرار تكون الضريبة من واقع ذلك الربط نهائية وغير قابلة للطعن وواجبة الأداء فوراً.
- في حالة اعتراض المكلف أو المسجل على قرار التقدير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه بالقرار فعلى المصلحة (الإدارة الضريبية المختصة) إحالة الاعتراض إلى لجان التسوية لبحث أوجه الخلاف وفقاً لأحكام القانون.

أسئلة التقويم الذاتي



اشرح بإيجاز الحالات التي يحق فيها لمصلحة الضرائب تقدير قيمة السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبية؟

3-1-2: الأساس الحكمي لتحديد القيمة الخاضعة للضريبة (الأساس الاتفاقي)

وفقاً للأساس الحكمي عزيزي الدارس، يحق لوزير الماليةبالاتفاق مع الوزير المختص سواءً كان وزير الصناعة والتجارة أو وزير السياحة أن يصدر قوائم بقيم لبعض السلع أو الخدمات تتخذ أساساً لربط الضريبة. ويُمّكن هذا الأساس لمصلحة الضرائب عقد اتفاقيات مع بعض طوائف المسجلين لوضع قواعد يتم بمقتضاها تحديد الضريبة المستحقة عليهم. ولم يتطرق قانون الضريبة العامة على المبيعات اليمني إلى الأساس الحكمي على عكس قانون الضريبة العامة على المبيعات المصري الذي أشار إلى بعض السلع الخاضعة للضريبة وفقاً للأساس الحكمي مثل الحلويات، الصناعات النسيجية، والصناعات الخشبية، والأثاث، وسلع الذهب والفضة والمجوهرات والأحجار الكريمة.

3. أسعار الضريبة العامة على المبيعات

عزيزي الدارس، بعد تحديد وعاء الضريبة (المبلغ الخاضع لها) يتم حساب الضريبة المستحقة على المكلف عن طريق ضرب هذا الوعاء في سعر أو فئة الضريبة حسب نوعها طبقاً للأسعار والفئات التي قررها المشرع. حيث نصت المادة (**4**) من القانون رقم (**19**) لسنة **2001**م وتعديلاته على أنه:

" أ. فيما عدا الخدمات المعفاة من الضريبة الموضحة في الجدول رقم (1) الملحق بهذا القانون وكذلك السلع المعفية بموجب المادة (40) من هذا القانون والسلع الخاضعة للضريبة بنسب محددة قرين كلٍ منها والموضحة في الجدول رقم (3) الملحق بهذا القانون تحتسب الضريبة بنسبة عامة بواقع (5٪) خمسة في المائة من قيمة مبيعات السلع والخدمات (المحلية والمستوردة).

ب. استثناءً من أحكام الفقرة (أ) من هذه المادة تحتسب الضريبة على البنزين، السولار الكيروسين، المازوت، وغاز بوتان بواقع (5٪) من سعر البيع للمستهلك.

ج. تحتسب الضريبة بمعدل (صفر٪) على السلع والخدمات الواردة في الجدول رقم (2) الملحق بهذا القانون.

ويتضح لنا **-عزيزي الدارس-** من نص المادة السابقة أن التشريع الضريبي اليمني كغيره من التشريعات الضريبية العربية اختار الأسعار النسبية المتعددة للضريبة على المبيعات حيث تفرض الضريبة بعدة أسعار نسبية حسب نوع السلعة أو الخدمة بصرف النظر عن حجم الإنتاج أو التوزيع وذلك من خلال الأسعار التالية:

1.السعر العام لضريبة المبيعات.
2.السعر الاستثنائي لضريبة المبيعات.
3.الأسعار الخاصة بسلع وخدمات محددة.
4.السلع والخدمات بسعر(صفر).

أ.**السعر العام لضريبة المبيعات:**

طبقاً لنص المادة (**4**) من القانون عزيزي الدارس، يكون سعر الضريبة **5**٪ على جميع السلع والخدمات المحلية أو المستوردة، ماعدا السلع المبينة بالجدول رقم (**3**) المرفق فيكون سعر الضريبة على النحو المحدد قرين كل منها.

ب.السعر الاستثنائي لضريبة المبيعات

عزيزي الدارس، وفقاً للفقرة (ب) من المادة (**4**) تحتسب الضريبة على البنزين، السولار، الكيروسين، المازوت، وغاز البوتان بواقع (**5**٪) من سعر البيع للمستهلك. وهو نفس السعر العام لضريبة المبيعات.

ج.الأسعار الخاصة بسلع وخدمات محددة

حدد المشرع أسعار الضريبة على بعض السلع والخدمات الخاضعة للضريبة بنسب محددة قرين كل منها في الجدول رقم (**3**) المرفق بالقانون وهي على النحو التالي:

1.السجاير بجميع أنواعها **90**٪ من سعر البيع للمستهلك.
2.السيجار **90**٪.
3.القات **20**٪ من سعر البيع للمستهلك.
4.الأسلحة والذخائر **90**٪.
5.المعادن الثمينة من ذهب ومعادن مكسوة من قشرة الذهب:
   أ. نصف مشغول **2**٪.
   ب.حلي ومجوهرات ومصنوعات صياغة **3**٪.
6.خدمات الهاتف السيار **10**٪.
7.خدمات الهاتف الدولي **10**٪.

تدريب (3)



وفقاً لنص المادة (4) من القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات تفرض الضريبة بعدة أسعار نسبية حسب نوع السلعة أو الخدمة". علق على هذه العبارة.

د.السلع والخدمات بسعر(صفر)

أخذ المشرع بنظام سعر الضريبة (صفر) على بعض السلع والخدمات. وحدد الجدول رقم (**2**) السلع والخدمات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات بمعدل (صفر) وهي على النحو التالي:

a.السلع والخدمات المصدرة إلى الخارج.

b.خدمات الملاحة الجوية الدولية، خدمات الملاحة البحرية الدولية، خدمات النقل البري الدولي، خدمات الطيران المدني الدولية، وخدمات المواني.

c.حليب الأطفال.

أسئلة التقويم الذاتي



"حدد الجدول رقم (2) السلع والخدمات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات بمعدل (صفر)". إذكر هذه السلع والخدمات

4.استخراج مبلغ الضريبة العامة على المبيعات وقيمة السلع والخدمات

عزيزي الدارس، في بعض الحالات قد يقوم المكلف المسجل ببيع سلع أو تقديم خدمات وتكون القيمة شاملة الضريبة دون تحديد مبلغ مستقل لها. وفي هذه الحالات يتم استخراج مبلغ الضريبة العامة على المبيعات وقيمة السلع والخدمات استناداً إلى نص المادة (**10**) من القانون رقم (**19**) لسنة **2001**م وتعديلاته والتي نصت على أنه:

مع مراعاة أحكام المادتين (8 ، 9) من هذا القانون إذا لم يتم تحديد مبلغ مستقل من السعر لسلع أو خدمات ما كضريبة فتكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة وفقاً للمعادلات التالية:

أ. الضريبة	=	**قيمة السلعة شاملة الضريبة × معاملنسبة الضريبة** / **معامل نسبة الضريبة + 100**
ب. القيمة	=	قيمة السلعة شاملة الضريبة — الضريبة

وكما يتضح من الأمثلة التالية:

مثال(**1**)

بلغت قيمة فاتورة خدمة التلفون السيار **2.970** ريال شاملة الضريبة.

والمطلوب: استخراج مبلغ الضريبة وسعر الخدمة إذا علمت أن نسبة الضريبة **10**٪.

مبلغ الضريبة = قيمة الخدمة شاملة الضريبة × معامل نسبة الضريبة/ معامل نسبة الضريبة + **100**

= **2.970** × **10/10** + **100**

= **270** ريال.

قيمة الخدمة = قيمة الخدمة شاملة الضريبة - الضريبة

=**2.970-270**

=**2700** ريال.

مثال(**2**)

بلغت قيمة فاتورة السلعة المباعة لأحد العملاء **29.400** ريال شاملة الضريبة.

والمطلوب:

استخراج مبلغ الضريبة وقيمة السلعة إذا علمت أن نسبة الضريبة **5**٪.

مبلغ الضريبة = قيمة السلعة شاملة الضريبة × معامل نسبة الضريبة/معامل نسبة الضريبة + **100**

= **29.400** × **5/5** + **100**

= **1.400** ريال.

قيمة السلعة = قيمة السلعة شاملة الضريبة - الضريبة

= **29.400** - **1.400**

= **28.000** ريال.

تمرين غير محلول:بلغت قيمة علبة السجاير المباعة لأحد العملاء 228 ريال شاملة الضريبة.والمطلوب:استخراج مبلغ الضريبة وسعر الخدمة إذا علمت أن نسبة الضريبة 90٪

5. الخلاصة:

عزيزي الدارس، تناولنا في الوحدة الدراسية السادسة وعاء الضريبة العامة على المبيعات، ووضحنا لك أن هذا الوعاء هو عبارة عن مبلغ قيمة السلع أو الخدمات المُثبتة في الفواتير، والتي يجب الإقرار عنها. وذكرنا أيضاً أنه بضرب مبلغ هذا الوعاء في سعر الضريبة، فإننا نحصل على مبلغ الضريبة المُستحق الذي يجب تحصيله وتوريده من قبل المكلف المسجل.

وبينا عزيزي الدارس، في هذه الوحدة أسس تحديد قيمة السلع والخدمات المتمثلة في: استخدام الأساس الفعلي، أو الأساس التقديري، أو الأساس الحكمي. وبينا الحالات المختلفة عند استخدام كل أساس سواءً بالنسبة للسلع ، أو الخدمات المحلية أو المستوردة.

ثم أشرنا إلى أسعار الضريبة العامة على المبيعات وفقاً لنص المادة (4) من القانون رقم (19) لسنة 2001 وتعديلاته، والذي أشار إلى السعر العام لهذه الضريبة (5٪)، بالإضافة إلى الأسعار الخاصة ببعض السلع والخدمات كما وردت في الجدول رقم (3) المرفق بالقانون، وكذلك تمّ حصر السلع والخدمات الخاضعة للضريبة العامة بالسعر الصفري، في الجدول رقم (2) المرفق بالقانون.

وأخيراً، تمّ عرض بعض الحالات العملية لاستخراج مبلغ الضريبة العامة على المبيعات وقيمة السلع والخدمات، عندما تكون فواتير مبيعات السلع والخدمات إجمالية وبدون تحديد مبلغ الضريبة العامة على المبيعات في هذه الفواتير.

6. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية:

عزيزي الدارس، بعد الانتهاء من معرفة أساليب تحديدالضريبة العامة على المبيعات وأسعارها، سوف نتناول في الوحدة السابعة الفواتير التي يجب إصدارها عند بيع السلع أو الخدمات، والدفاتر والسجلات التي يجب الالتزام بها، وذلك وفقاً لأحكام القانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته.

7. إجابات التدريبات :

تدريب (1)

يعرف وعاء الضريبة العامة على المبيعات، بأنه قيمة السلع والخدمات الواجب الإقرار عنها، والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة بالنسبة لهذه السلع أو الخدماتالخاضعة للضريبة العامة على المبيعات. وإذا ضُرب هذا الوعاء في سعر أو فئة الضريبة تحصل على الضريبة المستحقة على

تدريب (2)

تتحدد قيمة السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات (وعاء الضريبة العامة على المبيعات) وفقاً لثلاثة أسس هي:

1-الأساس الفعلي. 2-الأساس التقديري. 3-الأساس الحكمي.



تدريب (3)

يتضح من نص المادة(4) من القانون رقم (19) لسنة 2001م، أن التشريع الضريبي اليمني تفرض الضريبة العامة على المبيعات بعدة أسعار نسبية حسب نوع السلعة أو الخدمة وذلك على النحو التالي:-

1-السعر العام لضريبة المبيعات:يكون السعر العام لضريبة المبيعات 5٪ على جميع السلع والخدمات المحلية أو المستوردة،وعلى البنزين، السولار، الكيروسين، المازوت، وغاز البوتان.

2-الأسعار الخاصة بسلع وخدمات محددة: حدد المشرع أسعار الضريبة على بعض السلع والخدمات الخاضعة للضريبة بنسب محددة قرين كل منها في الجدول رقم (3) المرفق بالقانون وهي على النحو التالي:

أ-السجاير بجميع أنواعها 90٪ من سعر البيع للمستهلك.

ب-السيجار 90٪.

ج-القات 20٪ من سعر البيع للمستهلك.

د-الأسلحة والذخائر 90٪.

هـ-المعادن الثمينة من ذهب ومعادن مكسوة من قشرة الذهب:

-نصف مشغول 2٪. -حلي ومجوهرات ومصنوعات صياغة 3٪.

و-خدمات الهاتف السيار خدمات الهاتف الدولي 10٪.

3-السلع والخدمات بسعر(صفر): أخذ المشرع بنظام سعر الضريبة (صفر) على بعض السلع والخدمات في الجدول رقم (2) المرفق بالقانون.



فواتير البيع والدفاتر والسجلات


UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
١٩٩٤م
١٤١٤هـ
وقل رب
زدني علماً
جامعة العلوم والتكنولوجيا

محتويات الوحدة



1. المقدمة:

1-1 التمهيد:

مرحباً بك -**عزيزي الدارس**- في الوحدة السابعة من مقرر المحاسبة الضريبية،فبعدعرض وشرح وتحليل، وعاء الضريبة العامة على المبيعات وأسعارها، نرى أنه من الضرورة أن تكون على علم وإطلاع بفواتير البيع التي يجب تحريرها، والدفاتر والسجلات التي يجب مسكها،وفقاً لأحكام القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة وتعديلاته.

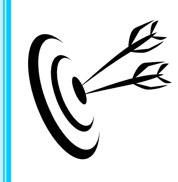
ويُستدل -**عزيزي الدارس**- من خلال عنوان هذه الوحدة "فواتير البيع والدفاتر والسجلات" أن هذه الوحدة تحتوي على موضوعين رئيسين هما: فواتير البيع، والدفاتر والسجلات.

وضمن هذه الوحدة -**عزيزي الدارس**- توجد مجموعة من التدريبات وإجاباتها، بالإضافة إلى مجموعة من أسئلة التقويم الذاتي التي تساعدك على قياس مدى استيعابك لمحتويات هذه الوحدة.

2.1. أهداف الوحدة:

عزيزي الدارس، بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة والإجابات على التدريبات وأسئلة التقويم الذاتي، يُتوقع منك أن تكون قادراً على:

- فهم أهمية فواتير البيع في نظام الضريبة العامة على المبيعات.
- معرفة شكل فواتير البيع والتمييز بين أنواعها.
- استيعاب واجبات المسجل المرتبطة بفواتير البيع.
- تحديد حالات تعديل فواتير البيع.
- التعرف على عقوبات عدم الاحتفاظ بفواتير البيع أو تزويرها.
- معرفة الدفاتر والسجلات التي يجب مسكها لأغراض الضريبة العامة على المبيعات، والشروط التي يجب توافرها في هذه السجلات، وبيانات الحاسب الآلي كبديل للدفاتر والسجلات.



3.1. أقسام الوحدة:



عزيزي الدارس، تتكون هذه الوحدة من قسمين رئيسين، هما:

القسم الأول: فواتير البيع.

القسم الثاني: الدفاتر والسجلات التي يجب مسكها لأغراض الضريبة العامة على المبيعات.

4.1. القراءات المساعدة:



عزيزي الدارس يمكنك الرجوع إلى الكتب المتصلة بموضوعات هذه الوحدة وهي:

1- الشافعي، جلال: **الموسوعة الضريبية**، الناشر غير معروف، 1999م، ص103-112.

2- الربيدي، محمد علي، القدسي أحمد يوسف، الحاج، محمد سعيد: **التحاسب الضريبي وفقاً لأحكام** القانون **رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته**، صنعاء: مركز الأمين، 2007، ص 114-135.

3- أمين، محمد أحمد، و حماد، طارق عبد العال: **ضريبة المبيعات بمراحلها** الثلاث(**إطار نظري-تطبيق عملي**)، الناشر غير معروف، 2002، ص95-114.

4- عبد الرحمن، عبد المنعم: **الضريبة العامة على المبيعات وإمكانية الأخذ بالضريبة المضافة**، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، 1998، ص 24-25.

5- عوض، خالد عبد العليم السيد: **الضريبة على القيم المضافة: دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية**، القاهرة: إيتراك للنشر والتوزيع، 2007م، ص 109-120.

6- كمال، حسن محمد، ومحمد، سعيد عبد المنعم: **الضريبة العامة على المبيعات**، الناشر غير معروف، 2001م، ص 115-129.

7- وزارة المالية، مصلحة الضرائب: **قانون الضريبة العامة على المبيعات واللوائح والقرارات التنفيذية**، 2010م، ص 17-19.

2.فواتير البيع

تعتبر فواتير البيع -عزيزي الدارس- إحدى المرتكزات الرئيسية في نظام الضرائب على المبيعات، وذلك لعدة عوامل منها :-

1-أهمية فواتير البيع في ضمان صحة تحصيل الضريبة وتوريدها.

2-تحقيق الرقابة الفعالة على مبيعات المسجلين.

3-تعتبر فواتير البيع أدلة إثبات لمعاملات المبيعات التي تمت خلال فترة التحاسب الضريبي.

4- تسهيل مهمة مأموري الضرائب في القيام بعمليات المراجعة اللازمة للتأكد من صحة احتساب الضريبة العامة على المبيعات.

ونظراً لأهمية فواتير البيع عزيزي الدارس، فإن المشرع الضريبي أفرد لها المادة (11) من القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته والتي تقضي بما يلي:

أ. على المسجل ألا يصدر سوى فاتورة بيع واحدة عن كل عملية بيع للسلع أو أداء الخدمات الخاضعة للضريبة.

ب. مع مراعاة أحكام الفقرة (أ) من هذه المادة يلتزم المسجل الذي يقوم ببيع سلع أو أداء خدمات خاضعة للضريبة لشخص آخر مسجل أن يقدم إلى الأخير فاتورة بيع من أصل وصورة تسلم الأصل للمستلم وتحفظ الصورة لدى المسجل لغرض احتساب الضريبة.

ج. فاتورة البيع يصدر بتحديد بياناتها والإجراءات الخاصة بها قرار من رئيس المصلحة.

د. لرئيس المصلحة تعديل بيانات الفاتورة أو إصدار نماذج لفواتير بيع تتفق مع طبيعة نشاط بعض المسجلين.

ه. يتم تسجيل بيانات الفاتورة بالسجل المعد لذلك أولاً بأول.

و. تنظم اللائحة التنفيذية الحالات التي يحق فيها للمسجل التعديل في القيمة المحددة بفاتورة البيع بعد إتمام البيع للسلعة أو أداء الخدمة.

ويتضح من نص المادة (11) عزيزي الدارس، أن على كل مسجل يقوم ببيع سلع أو أداء خدمات خاضعة للضريبة لشخص آخر، أن يصدر فاتورة بيع عن كل عملية بيع للسلع أو أداء للخدمات الخاضعة للضريبة. وتحرر هذه الفاتورة من أصل وصورة واحدة على الأقل بحيث تعطى الأصل للمشتري أو المستفيد، وتحفظ الصورة لدى المسجل لأغراض احتساب الضريبة وسوف نتناول فواتير المبيعات والإجراءات المتعلقة بها على النحو التالي:

تدريب (1)

ما هي أهمية فواتير البيع في نظامالضريبة العامة على المبيعات؟

1-2 : شكل ومحتوى فاتورة البيع

عزيزي الدارس، بالنسبة لشكل ومحتوى الفاتورة فقد نصت الفقرة (جـ) من المادة (11) المشار إليها على أن:

" فاتورة البيع يصدر بتحديد بياناتها والإجراءات الخاصة بها قرار من رئيس المصلحة."

وبناءً على ذلك **-عزيزي الدارس-** فقد صدر قرار رئيس المصلحة رقم (108) لسنة 2002م بشأن فواتير البيع لأغراض الضريبة العامة على المبيعات والإجراءات الخاصة بها. وقد نصت المادة (1) من هذا القرار على أن تحتوي فاتورة البيع على البيانات الرئيسية التالية بالإضافة إلى البيانات المعتادة ذات الطابع التجاري:-

1. الرقم المطبوع المتسلسل للفاتورة وتاريخ إصدارها.
2. اسم المسجل وعنوانه ورقم التسجيل (الرقم الضريبي للمسجل).
3. اسم المشتري أو المستفيد وعنوانه ورقم التسجيل (الرقم الضريبي للمسجل).
4. بيان السلعة المباعة أو الخدمة المؤداة (النوعية، وعدد الوحدات،ونوع الوحدة،وسعر الوحدة) وقيمتها والضريبة العامة على المبيعات المقررة على السلعة أو الخدمة.
5. بيان إجمالي قيمة الفاتورة.

وتجدر الإشارة **-عزيزي الدارس-** إلى أنه يمكن التمييز بين نوعين من الفواتير هي:

1. الفاتورة الضريبية:

تعد الفواتير الضريبية من المستندات ذات الأهمية في نظام الضريبة العامة على المبيعات حيث أنها تسجل كل عملية بيع للسلع والخدمات، كما تثبت العبء الضريبي الواقع على البائعين. فالفواتير الضريبية لها دور مزدوج، حيث تعد دليلاً على مديونية البائع بقيمة الضريبة لمصلحة الضرائب ودائنية المشتري للمصلحة بهذه القيمة وحقه في خصمها من قيمة الضريبة المستحقة على مبيعاته. ولا يحق لغير المسجلين لدى مصلحة الضرائب إصدار أي فواتير ضريبية.

2. فواتير المستهلك النهائي:

عزيزي الدارس، فواتير المستهلك النهائي هي الفواتير التي يصدرها تجار التجزئة لتسجيل مبيعاتهم إلى الأشخاص غير المسجلين الذين يمثلون في الغالب المستهلكين النهائيين.ويمكن أن توضح الفواتير قيمة البضاعة، ومبلغالضريبة العامة على المبيعات.

أسئلة التقويم الذاتي



1- " تحتوي فاتورة البيع على مجموعة من البيانات". إذكر هذه البيانات استناداً إلى قرار رئيس مصلحة الضرائب رقم (108) لسنة 2002م بشأن فواتير البيع.

2- " يوجد نوعين من فواتير البيع". ناقش طبيعة هذه الفواتير.

2-2: واجبات المسجلين فيما يتعلق بفواتير البيع:

عزيزي الدارس، يتضح من نص المادة (11) المشار إليها آنفاً ومن نصوص مواد اللائحة التنفيذية للقانون، ومن نصوص قرار رئيس المصلحة رقم (108) لسنة 2002م بشأن فواتير البيع، أنه يجب على الشخص المسجل ما يلي:

1. إصدار فاتورة بيع واحدة عن كل عملية بيع، أو أداء خدمة خاضعة للضريبة.
2. يجب على المسجل الالتزام بتضمين فاتورة المبيعات البيانات الواردة في الفقرة (أ) من المادة (1) من القرار رقم (108) المشار إليها آنفاً.
3. يجب على كل شخص مسجل عند إصدار فواتير البيع للسلع والخدمات الخاضعة للضريبة، احتساب قيمة الضريبة المستحقة على إجمالي قيمة الفاتورة، وإثباتها في المكان المخصص لها بالفاتورة. وبالنسبة للسلع والخدمات المعفية من الضريبة أو المصدرة، يجب إثبات عبارة (بيع معفي من الضريبة – بيع تصدير) في المكان المخصص للضريبة.
4. يجب على كل شخص مسجل عند إصداره لفواتير بالعملة الأجنبية إظهار القيمة على الفاتورة بالريال اليمني مع تحديد سعر الصرف السائد في حينه.
5. يلتزم المسجل بتسجيل كافة بيانات فاتورة البيع بالسجل المعد لهذا الغرض أولاً بأول، وأن يحتفظ بنسخ من فواتير البيع والإشعارات الدائنة والمدينة التي يصدرها حسب تسلسلها في ملف خاص بذلك.
6. عند فقدان بعض أو كل فواتير البيع لأي سبب من الأسباب ومع عدم الإخلال بالجزاءات والعقوبات المنصوص عليها في القانون أو أي قانون آخر، فإنه يجب على الشخص المسجل القيام بما يلي:

أ. إبلاغ الإدارة الضريبية خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ فقدان أو ضياع تلك الفواتير.

ب. تقديم الوثائق والمستندات التي تطلبها الإدارة الضريبية المختصة والمؤيدة للبيانات المسجلة بسجلاته والإقرارات المقدمة، أو لأي غرض من أغراض المراجعة الضريبية. وفي حالات الشك في صحة البيانات المقدمة من المسجل، يحق للإدارة الضريبية تقدير الضريبة المستحقة، بما يتوافر لديها من معلومات وبيانات عن نشاط المسجل، وبما يكفل حق الخزينة العامة والحفاظ على المال العام من الضياع.

7. عند فقدان المشتري أو المستفيد لأصل الفاتورة، يجوز للمسجل أن يقدم لهما نسخة أخرى مكتوب عليها عبارة (صورة طبق الأصل).

8. يجب أن تتضمن الفواتير المعدة عبر الكمبيوتر، سواءً كانت ورقية أو منقولة، بصفة مباشرة أو معروضة على وسيط آلي، جميع البيانات المطلوب توافرها في الفاتورة وفقاً لأحكام هذا القرار.

9. تراعى في فواتير الفاكس والبريد الإلكتروني، جميع البيانات الواردة في فواتير البيع، وتعتبر مستندات صالحة في خصم ضرائب المدخلات. ويجب نسخ البيات المرسلة بالفاكس على ورق عادي لا يتحلل بمرور الزمن.

10. نظراً لأهمية الفاتورة الضريبية، فقد اعتبر المشرع الضريبي المسجل متهرباً من الضريبة في حالة عدم قيامه بإصدار فواتير عن مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة، كما اعتبر كل شخص غير مسجل متهرباً إذا قام بإصدار فواتير محملة بالضريبة – المادة (45) من القانون.

أسئلة التقويم الذاتي

ما هي أهم واجبات المسجل بالنسبة فيما يتعلق بفواتير البيع؟

وفيما يلي مثال يوضح البيانات الواجب إثباتها في فاتورة البيع لأغراض الضريبة العامة على المبيعات وكذا كيفية احتساب الضريبة:

إذا بـاع المسـجل (س) يـوم 2012/10/1م لمحـلات المسـجل (ص) سـلعة خاضـعة للضـريبة بمبلـغ 120.000 ريال وسلعة معفية من الضـريبة بمبلغ 50.000 ريال فـإن البيانـات الـتي يجـب إثباتهـا في الفاتورة وطريقة احتساب الضريبة كما يلي:

فاتـــــورة بيـــع

نقداً / آجل

الاسم التجاري/محلات س التجارية — رقم

مسلسل: 12001

الرقم الضريبي للمسجل: | | | | | | | | | |

التاريخ: 2012/10/1م

الأخ/الأخوة:..............................ص..................................MR.

الرقم الضريبي للمسجل (المشتري): | | | | | | | | | | ID Number

البيان Description	الكمية Qty. عدد	الكمية نوع	سعر الوحدة U. price**	القيمة Value	الضريبة5% Tax	المبلغ الكلي Total
سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة	2000		60	120000	6000	126000
سلعة معفية	1000		50	50000	معفي	50000
الإجمالـــي				170000	6000	176000

البائع Seller

3-2: تعديل فواتير البيع:

عزيزي الدارس، استناداً إلى أحكـام المـواد (21، 22، 23) مـن اللائحـة التنفيذيـة لقـانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته فإنه يلاحظ ما يلي:

1. للمسجل الحق في تعديل (قيمة السلع أو مقابل الخدمات) الواردة في فاتورة البيع بعد إصدارها في الحالات التالية:

أ. إلغاء البيع للسلع أو إعادتها كلياً أو جزئياً إلى البائع.

ب.تغيير السعر أو المقابل المالي المُتفق عليه سابقاً لأي سببٍ تقتنع به الإدارة الضريبية.

ج. إذا قام المسجل بتقديم فاتورة بيع وكان مبلغ الضريبة في الفاتورة غير صحيح.

2. إذا كان مبلغ الضريبة المدون في فاتورة البيع أكبر أو أقل من الضريبة المفروضة على المبيعات (على النحو الصحيح) فإنه يشترط ما يلي:

- أن يكون لدى المشتري دليل كتابي يؤيد حدوث التنزيل في الثمن وذلك بقيام المسجل بإصدار إشعاراً مديناً أو دائناً إلى المشتري أو المستفيد.

- أن تكون الإشعارات المدينة والدائنة (إشعارات الإضافة والخصم) مؤرخة وتحمل رقماً مسلسلاً ومبيناً بها عنوان البائع ورقم تسجيله، واسم المشتري وعنوانه، ورقم الفاتورة الضريبية الأصلية وتاريخها وكافة البيانات التي تتعلق بتنزيل أو زيادة الثمن، وقيمة مبلغ التنزيل أو الإضافة، وبيان مفصل بالضريبة المستنزلة أو المضافة.

- في حالة فقدان النسخة الأصلية من الإشعار يجوزله أن يُقدم نُسخة أخرى من الإشعار مكتوباً عليها عبارة (نسخة طبق الأصل) وممهورة بختم وتوقيع المسجل.

3. إذا نتج عن المعاملات فيما بين مسجل ومسجل آخر تعديل في قيمة الصفقة السابق سداد الضريبة عنها بالزيادة أو النقص بعد تقديم الإقرار يتبع الآتي:

أ. إذا كانت قيمة الصفقة قد عدلت بالزيادة فعلى كل من البائع والمشتري إظهار ذلك بالإقرار المقدم من كل منهما خلال الشهر التالي وذلك على النحو التالي:

1. بالنسبة للبائع إضافة الزيادة في الضريبة بموجب إشعار إضافة إلى الضريبة المستحقة للمصلحة بإقراره.

2. بالنسبة للمشتري فله خصمها من الضريبة المستحقة على مبيعاته باعتبارها ضريبة على المدخلات.

ب. إذا كانت قيمة الصفقة قد عدلت بالنقص فعلى كل من البائع والمشتري إظهار ذلك بالإقرار المقدم من كل منهما خلال الشهر التالي وذلك على النحو التالي:

1. بالنسبة للبائع فله خصم النقص من الضريبة المستحقة على مبيعاتهبإقراره.

2. بالنسبة للمشتري فعليه إضافة قيمة النقص في الضريبة بموجب إشعار إضافة إلى الضريبة المستحقة للمصلحة بإقراره.

وعندما يكون الخصم والإضافة متعلقاً بشهر المحاسبة، وقبل تقديم الإقرار يقوم كل من البائع والمشتري بإجراء هذه التسويات في دفتر ملخص المبيعات لكي ينعكس في إقرار نفس الشهر، وأما إذا كانت الفاتورة قد صدرت في شهر سابق فإن التسويات يجب أن تظهر في إقرار الشهر التالي. وفي ما يلي بعض الحالات العملية الخاصة بتعديل القيمة.

مثال (1):

أصدر البائع المسجل (محلات السوداني) فاتورة بيع آجلة خمسة أجهزة تلفزيون إلى المشتري المسجل (صادق) بسعر 60.000 ريال للجهاز الواحد بياناتها كما يلي:

بيان	العدد	سعر الوحدة	المبلغ
خمسة أجهزة تلفزيون	5	60.000	300.000
ضريبة المبيعات(5٪)			15.000
إجمالي قيمة الفاتورة			315.000

وقد تبين بعد تقديم الإقرار أن سعر بيع الوحدة 70.000 ريال نتيجة وجود خطأ مادي في قائمة الأسعار. وفي هذه الحالة على البائع (محلات السوداني) أن يحرر إشعار إضافة بقيمة الفرق للضريبة المستحقة كما يلي:

بيان	العدد	سعر الوحدة	المبلغ
فاتورة البيع الصحيحة	5	70.000	350.000
فاتورة البيع المُصدرة	5	60.000	300.000
الفرق بين الفاتورتين			50.000
الضريبة على الفرق			2.500

وعلى البائع (محلات السوداني) أن يرسل صورة من إشعار الإضافة إلى المشتري (صادق)، ويتم إجراء القيود التالية:

في دفاتر البائع (إثبات واقعة البيع)

مدين	دائن	بيــان	التاريخ
315.000		من حـ/المدينين (العميل صادق)	
		إلى مذكورين	
	300.000	حـ/المبيعات	
	15.000	حـ/جاري مصلحة الضرائب	

في دفاتر البائع (إثبات إشعار الإضافة)

مدين	دائن	بيــان	التاريخ
50.250		من حـ/المدينين (العميل صادق)	
		إلى مذكورين	
	500.000	حـ/المبيعات	
	2.500	حـ/جاري مصلحة الضرائب	

وفي هذه الحالةيتم تسجيل مبلغ 2.500 ريال في قسم المبيعات بإشارة موجبة.وكما يقوم البائع (س) بإدراج التعديل في إقراره التالي مع سداد الفرق لمصلحة الضرائب مع الإقرار.

في دفاتر المشتري (إثبات واقعة الشراء)

مدين	دائن	بيــان	التاريخ
		من مذكورين	
300.000		حـ/المشتريات	
15.000		حـ/جاري مصلحة الضرائب	
	315.000	إلى حـ/الدائنين(محلات السوداني)	

في دفاتر المشتري(إثبات الإشعار)

مدين	دائن	بيــان	التاريخ
		من مذكورين	
50.000		حـ/المشتريات	
2.500		حـ/جاري مصلحة الضرائب	
	52.500	إلى حـ/الدائنين (محلات السوداني)	

وفي هذه الحالة يتم تسجيل مبلغ 2.500 ريال في قسم المشتريات بإشارة موجبة. وكما يقوم المشتري (صادق) بالخصم على مدخلاته بمبلغ 2.500 ريال، بموجب إشعار الإضافة المرسل إليه من البائع (محلات السوداني).

مثال (2):

أصدر البائع المسجل (محلات السوداني) فاتورة بيع آجلة إلى المشتري المسجل(صلاح) تتضمن بيع 4 غسالات بسعر بيع 80.000 ريال للغسالة الواحدة بيانتها كما يلي:

بيـان	العدد	سعر الوحدة	المبلغ
غسالات	4	80.000	320.000
ضريبة المبيعات (5٪)			16.000
إجمالي قيمة الفاتورة			336.000

وقد تبين بعد تقديم الإقرار أن سعر بيع الوحدة هو 75000 ريال نتيجة وجود خطأ مادي في قائمة الأسعار.وفي هذه الحالة على البائع (محلات السوداني) أن يحرر إشعار خصم بقيمة الفرق للضريبة المستحقة كما يلي:

بيان	العدد	سعر الوحدة	المبلغ
فاتورة البيع الصحيحة	4	75.000	300.000
فاتورة البيع المًصدرة	4	80.000	320.000
الفرق بين الفاتورتين			20.000
الضريبة على الفرق			1.000

وعلى البائع(محلات السوداني) أن يرسل صورة من إشعار الخصم إلى المشتري(صلاح)، وبالتالي يقوم البائع(محلات السوداني) بإجراء التعديل اللازم في إقراره عن الفترة التالية وخصم من إجمالي الضريبة المستحقة.وكما يقوم بسداد هذا الفرق إلى المشتري (صلاح) الذي يقوم بدوره بتعديل ما تم خصمه على مدخلاته بموجب إشعار الخضم الوارد له من البائع(محلات السوداني).

وكما يتم إجراء القيود في دفاتر البائع والمشتري على النحو التالي:

في دفاتر البائع (إثبات واقعة البيع)

مدين	دائن	بيـان	التاريخ
336.000		من حـ/المدينين (صلاح)	
		إلى مذكورين	
	320.000	حـ/المبيعات	
	16.000	حـ/جاري مصلحة الضرائب	

في دفاتر البائع (إثبات إشعارالخصم)

مدين	دائن	بيــان	التاريخ
		من مذكورين	
20.000		حـ/المبيعات	
1.000		حـ/جاري مصلحة الضرائب	
	21.000	إلى حـ/المدينين (صلاح)	

ويسجل مبلغ 1.000 ريال في قسم المبيعات بالإقرار بإشارة سالبة.

في دفاتر المشتري (إثبات واقعة الشراء)

مدين	دائن	بيــان	التاريخ
		من مذكورين	
320.000		حـ/المشتريات	
16.000		حـ/جاري مصلحة الضرائب	
	336.00	إلى حـ/الدائنين (محلات السوداني)	

في دفاتر المشتري (إثبات الإشعار)

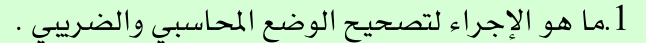
مدين	دائن	بيــان	التاريخ
21.000		من حـ/الدائنين (محلات السوداني)	
		إلى مذكورين	
	20.000	حـ/المشتريات	
	1.000	حـ/جاري مصلحة الضرائب	

ويسجل مبلغ 1.000 ريال في قسم المشتريات بالإقرار بإشارة سالبة.

أسئلة التقويم الذاتي

باعت الشركة (س) عدد 50 تليفزيون إلى الشركة (ص) بسعر الواحدة 70,000 ريال للوحدة إلا أنه عند صدور الفاتورة تم حساب السعر بـ 60,000 ريال فقط واكتشفت الشركة (س) تلك الواقعة بعد إصدار الفاتورة والتسجيل في الدفاتر . فإذا علمت أن سعر الضريبة 5٪ .

المطلوب :-



1.ما هو الإجراء لتصحيح الوضع المحاسبي والضريبي .

2.ما هي القيود المحاسبية اللازمة .

3.بيان أثر ذلك على حـ/ مصلحة الضرائب في كل من دفاتر البائع والمشتري .

4-2: الغرامات والعقوبات المرتبطة بمخالفة أحكام إصدار الفواتير:

عزيزي الدارس، وفقاً لأحكام القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات(الفقرة (ي) من المادة (43))، يُعتبر تحرير فاتورة بيع تختلف بياناتها بالنقص عن فاتورة البيع المقررة مخالفة ، ومن ثم فإن من يرتكبها يعاقب بغرامة بواقع 10٪ من قيمة الضريبة المستحقة بالإضافة إلى دفع الضريبة والغرامات المستحقة.

وكما تضمنت المادة(45) من القانون جرائم التهرب الضريبي المرتبطة بالفواتير والتي يمكن بيانها كما يلي:

أ.عدم إصدارالمسجل فواتير بيع عنمبيع اتهمن السلعوالخدمات الخاضعة للضريبة.

ب.إصدار فواتير غير حقيقية أو مزورة.

ج.إصدارغيرالمسجل لفواتير بيع محملة بالضريبة.

د.عدم الاحتفاظ بالفواتير لمدة ثلاث سنوات تالية لانتهاء السنة المالية التيقيدت بها هذه الفواتير بالسجلات

هـ. إتلاف الفواتير بصورة متعمدة قبل انقضاء المدة المحددة في الفقرة السابقة.

ويعاقب من يرتكب إحدى هذه الجرائم بغرامة لا تقل عن (50٪) ولا تزيد عن ثلاثة أمثال ما لم يؤدى من الضريبة للمرة الأولى، وفي حالة تكرار المخالفة للمرة الثانية تضاعف الغرامة المحكوم

بها، وإذا تكرر ارتكابها بعد ذلك خلال سنة واحدة، فللمحكمة أن تحكم إما بالغرامة بحدها الأعلى، أو بالحبس لمدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن ستة أشهر أو بكلتا العقوبتين.

تدريب (2)

أ-ما هي الغرامة المفروضة في حالة إصدار فاتورة في حالة إصدارة فاتورة بيع تختلف بياماتها بالنقص؟

عدد جرائم التهرب الضريبي فيما يتعلق بالفواتير استناداً لنص المادة (45) من القانون رقم(19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات؟

3. الدفاتر والسجلات المحاسبية

عزيزي الدارس، وفقاً لأحكام القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته، تمّ إلزام منشآت الأعمال بإمساك مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية تقيد بها جميع المعاملات بطريقة تمكن مصلحة الضرائب من تحديد رقم مبيعاته الخاضعة للضريبة، وذلك لعدة عوامل منها:

1. تعكس الدفاتر المنتظمة صورة واضحة لأعمال المنشأة.
2. يعتد بالدفاتر والسجلات كوسيلة للإثبات أمام القضاء.
3. تفيد الدفاتر والسجلات المنتظمة في تحديد الضرائب المقررة على المنشأة.

ويؤدي عزيزي الدارس، عدم إمساك الدفاتر والسجلات بصورة منتظمة إلى حرمان المصلحة من البيانات الفعلية، وبالتالي الالتجاء إلى التقدير الجزافي، ومن ثم تكثر المنازعات بين المسجل والمصلحة.لذلك اهتم المشرع الضريبي بالدفاتر والسجلات التي يلتزم المسجل بمسكها، وأوجب على كل مسجل أن يحتفظ بسجلات وحسابات كاملة ومنتظمة عن جميع العمليات التي تنشأ عنها ضريبة مبيعات، حيث تنص المادة (12) من القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته على أنه:

" أ. يلتزم المكلف والمسجل بمسك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يسجل فيها أولاً بأول العمليات التي يقوم بها وتحدد اللائحة التنفيذية الحدود والقواعد والإجراءات والسجلات التي يلتزم المكلف والمسجل بمسكها والبيانات التي يتعين إثباتها فيها والمستندات التي يجب الاحتفاظ بها.

ب. في حالة استخدام المكلف لأنظمة الحاسب الآلي يعتد بالبيانات والملفات المستخدمة كبديل لتلك الدفاتر، وفي هذه الحالة يجب أن تكون هذه الأنظمة والدفاتر موجودة في اليمن للإطلاع عليها من قبل المصلحة.

أسئلة التقويم الذاتي



ما هي أهمية الدفاتر والسجلات المحاسبية في نظام الضريبة العامة على المبيعات؟.

ويتضح من نص هذه المادة عزيزي الدارس، أن القانون لم يوضح طبيعة السجلات والدفاتر التي يجب على المسجل مسكها، وإنما ترك أمر تحديد هذه السجلات والدفاتر والقواعد والإجراءات المتعلقة بها للائحة التنفيذية. وقد خصصت اللائحة التنفيذية المواد (24)، (25)، (26)، (27)، (28)، (29)، (30) لتوضيح السجلات والدفاتر التي يلتزم المسجل بمسكها والقواعد والإجراءات المتعلقة بها. وسوف يتم في هذا الجزء تناول الدفاتر والسجلات التي يجب على المسجل مسكها لأغراض الضريبة العامة على المبيعات وفقاً لنصوص المواد السابقة من اللائحة وذلك على النحو التالي:

1-3 : مفهوم السجلات التي يتم مسكها لأغراض الضريبة العامة على المبيعات

عزيزي الدارس، يُعني بمفهوم السجلات لأغراض الضريبة العامة على المبيعات، كافة الدفاتر والسجلات المحاسبية سواء كانت معدة بطريقة يدوية أو ذات صلة بالحاسب الآلي بما في ذلك كافة الأجهزة والوسائط الآلية أو الأشرطة أو الأقراص الممغنطة وغير الممغنطة أو أي أداة أو مادة أو شيء يمت بصلة إلى السجلات أو يحتوي عليها.

2-3 :السجلات والدفاتر الواجب إمساكها

عزيزي الدارس، يلتزم المكلف المسجل بمسك السجلات والدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري، وكذلك السجلات والدفاتر المحاسبية المنتظمة التي يسجل فيها أولاً بأول العمليات التي يقوم بها على أن يكون من ضمنها السجلات التالية:

- **سجل المشتريات: يتضمن** بيانات فواتير الشراء أو البيانات الجمركية بما في ذلك مبلغ الضريبة . ويحتوي الدفتر على البيانات الخاصة بكل عملية شراء للسلع وإجمالي قيمة المشتريات، ويتضمن المشتريات المحلية والمستوردة، ويتم تسجيلها أولاً بأول، مع توضيح بيانات فواتير الشراء وتواريخها لكل صنف على حدة واسم البائع ورقم تسجيله، وأرقام البيانات الجمركية وتاريخ كل منها. كما يتم تحديد قيمة المشتريات القابلة للخصم الضريبي.
- **سجل المبيعات :** يتضمن بيانات فواتير البيع المحررة لمبيعات المسجل من السلع **والخدماتالخاضعة** للضريبة والمعفية والمصدرةبما في ذلك مبلغ الضريبة والتصحيحات الحسابية وتعديلات فواتير البيع .
- **سجل المردودات :يتضمن** بيانات فواتير المبيعات والمشتريات المردودة من واقع بيانات إشعارات الخصم والإضافة.
- **سجلالصادرات :** يتضمن تفصيلات للسلع المصدرة وكمياتها بما في ذلك تاريخ التصدير **وميناء** التصدير والجهة المصدر إليهابموجب البيانات الجمركية والوثائق والمستندات المؤيدة لذلك.
- **سجل المخازن: ويتضمن** حركة المخزون أولاً بأول من المواد الأولية أو المنتجات أو السلع بموجب مستندات مؤيدة.
- **سجلات التكاليف:**نصت الفقرة (ب) من المادة (24) من اللائحة التنفيذية على أنه " مع مراعاة ما ورد في الفقرة(أ) من المادة (24) المشار إليها على كل مسجل يقوم بإنتاج سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة أن يمسك حسابات التكاليف المرتبطة بالنشاط".
- **سجل ملخص للضريبة:** نصت المادة (25) من اللائحة التنفيذية على أنه "على كل مسجل أن يمسك سجل خاص (ملخص الضريبة) يُوضح فيه إجمالي الصفقات أو العمليات الخاضعة للضريبةمتضمناً رقم كل دفتر استخرجت منه هذه الخلاصة ويجب أن يشتمل هذا السجل على البيانات التاليةعن كل فترة ضريبية:

1. إجمالي قيمة المبيعات وإجمالي قيمة المشتريات بدون الضريبة .
2. إجمالي الضريبة التي حملها على المبيعات، وذلك عن كل فترة ضريبية على حده.
3. إجمالي الضريبة على المشتريات (المدخلات) القابلة للخصم.
4. قيمة التسويات من واقع إشعارات الخصم والإضافة(دائن/مدين).
5. الضريبة المطلوب سدادها من المسجل أو الرصيد المرحل أو المطلوب استرداده عن كل فترة ضريبية بعد الخصم.

3-3: الشروط الواجب توافرها في الدفاتر والسجلات

عزيزي الدارس، اشترطت المواد المشار إليها من اللائحة التنفيذية للقانون أن تكون صفحات كل دفتر من الدفاتر والسجلات المشار إليها آنفاً خالية من أي فراغ أو كتابة بالحواشي أو كشط أو تعديل.

وكما أنه على كل مكلف مسجل بموجب أحكام القانون وهذه اللائحة أن يحتفظ في الجمهورية بكافة السجلات والدفاتر المحاسبية المشار إليها في المواد (25، 26، 27، 28) من هذه اللائحة والوثائق والمستندات المرتبطة بها والحسابات الختامية والميزانية العمومية لمدة ثلاث سنوات تاليه لانتهاء السنة المالية التي أُجري فيها القيد.



تدريب (3)

ما هي السجلات المحاسبية التي يلتزم بمسكها المكلف في نظام الضريبة العامة على المبيعات؟ وما هي الشروط الواجب توافرها فيها؟.

4-3: بيانات الحاسب الآلي كبديل للدفاتر والسجلات التجارية

يتضح عزيزي الدارس، من نص الفقرة (ب) من القانون رقم (19) لسنة 2001م، أنه في حالة استخدام المكلف لأنظمة الحاسب الآلي يعتد بالبيانات والملفات المستخدمة كبديل لتلك الدفاتر، بشرط أن تكون هذه الأنظمة والدفاتر موجودة في الجمهورية للاطلاع عليها من قبل المصلحة.

علاوة على ذلك يسمح للمسجل بالاحتفاظ بسجلات على الكمبيوتر عبر أقراص أو أشرطة الخزن أو غيرها، على أن يكون في إمكانه توفير البيانات على نماذج واضحة ومقبولة، وتقديمها للمصلحة عند الطلب ويحق للمصلحة أن تتحقق من عمليات هذه الأجهزة ومن البيانات المخزنة فيها.

ويتضح -عزيزي الدارس- مما سبق أن المسجل إذا كان يمسك أصلاً دفاتر محاسبية فإنه من السهل عليه تكييفها لتسجيل الضريبة المستحقة على مبيعاته والضريبة التي دفعها على مشترياته دون أن يمسك دفاتر جديدة.وأما إذا كان لا يمسك دفاتر محاسبية من قبل فإنه يتعين عليه إنشاء دفاتر وسجلات بسيطة تدرج بها الفواتير التي توضح القيمة والضريبة المستحقة على المبيعات، وكذلك سجل للمشتريات والضريبة المدفوعة عليها، وملخص لهذه العمليات يمكن من استخراج البيانات اللازمة للإقرار الضريبي الشهري.



أسئلة التقويم الذاتي

وضح مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية:

1. تعد الفاتورة الضريبية من المستندات الهامة في نظام الضريبة العامة على المبيعات.
2. إن عدم إصدار المكلف للفاتورة يعد جريمة تهرب ضريبي تعرضه للعقوبات القانونية.
3. لا يحق للمسجل تعديل القيم الواردة في فواتير البيع في أي حال من الأحوال.
4. تحظى الدفاتر المحاسبية بأهمية كبيرة في نظام الضريبة العامة على المبيعات.

7. الخلاصة:

عزيزي الدارس، في الوحدة الدراسية السابعة "فواتير البيع والدفاتر والسجلات المحاسبية"عرضنا لك أهمية فواتير البيع في نظام الضريبة العامة على المبيعات. وبينا شكل ومحتوى فاتورة البيع، وفقاً لقرار رئيس مصلحة الضرائب. وكما تّم التمييز بين الفواتير الضريبية وفواتير المستهلك النهائي. وتعرضت هذه الوحدة أيضاً، إلى واجبات المسجل فيما يتعلق بفواتير البيع، وحالات تعديل فواتير البيع، بعد إصدارها سواءً بالزيادة أو النقص، والغرامات والعقوبات المرتبطة بمخالفة إصدار فواتير البيع، وفقاً لأحكام القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته.

وركّزنا عزيزي الدارس، في هذه الوحدة على أهمية الدفاتر والسجلات المحاسبية في نظام الضريبة العامة على المبيعات. وتطرقنا إلى مفهوم السجلات، وشروط مسكها، وأنواع الدفاتر والسجلات المحاسبية التي يجب مسكها وفقاً لأحكام القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته.

8. لمحة مسبقة عن الوحدة الدراسية التالية:

عزيزي الدارس، يتميز نظام الضريبة العامة على المبيعات بأنه يسمح بخصم ضريبة المبيعات التي حملت على المدخلات من السلع والخدمات من الضريبة النهائية التي يسددها المكلف المسجل. ويشكل موضوع "خصم الضريبة" الهام والمتميز الوحدة الدراسية الثامنة والأخيرة من مقرر المحاسبة الضريبية- الجزء الأول .

9. إجابات التدريبات :

التدريب رقم (1)

تعتبر فواتير البيع ، إحدى المرتكزات الرئيسية في نظام الضرائب على المبيعات،لعدة أسباب منها:

1-تعتبر فواتير البيع مهمة لضمان صحة تحصيل الضريبة وتوريدها.

2-تحقق الرقابة الفعالة على مبيعات المسجلين.

3-تعتبر فواتير البيع أدلة إثبات لمعاملات المبيعات.

4-تسهيل مهمة مأموري الضرائب للتأكد من صحة احتساب الضريبة العامة على المبيعات.

التدريب رقم (2)

1-يُعاقب من يقوم بتحرير فاتورة بيع تختلف بياناتها بالنقص عن فاتورة البيع المقررة مخالفة، بغرامة بواقع 10٪ من قيمة الضريبة المستحقة بالإضافة إلى دفع الضريبة المستحقة.

2- وفقاً لنص المادة(45) من القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات، من جرائم التهرب الضريبي المتعلقة بفواتير البيع والتي يمكن بيانها كما يلي:

أ.عدم إصدار المسجل فواتير بيعه عن مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة.

ب.إصدار فواتير غير حقيقية أو مزورة.

ج.إصدار غير المسجل لفواتير بيع محملة بالضريبة.

د.عدم الاحتفاظ بالفواتير لمدة ثلاث سنوات تالية.

هـ. إتلاف الفواتير بصورة متعمدة قبل انقضاء المدة المحددة في الفقرة السابقة.

ويعاقب من يرتكب إحدى هذه الجرائم بغرامة لا تقل عن (50٪) ولا تزيد عن ثلاثة أمثال ما لم يؤدى من الضريبة للمرة الأولى.

التدريب رقم (3)

1-يلتزم المكلف المسجل بمسك السجلات والدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري،بالإضافة إلى مجموعة من السجلات والدفاتر المحاسبية أهمها: سجل المشتريات، وسجل المبيعات، وسجل مردودات المبيعات والمشتريات، وسجل الصادرات، وسجل المخازن، وسجلات التكاليف، وسجل ملخص للضريبة.

2-**وهناك عدة شروط يجب توافرها في هذه الدفاتر والسجلات منها:**

أ- أن تكون صفحات كل دفتر من الدفاتر والسجلات المشار إليها آنفاً خالية من أي فراغ أو كتابة بالحواشي أو كشط أو تعديل.

ب-يجب على كل مكلف مسجل بموجب أحكام القانون أن يحتفظ في الجمهورية بكافة السجلات والدفاتر المحاسبية المشار إليها في المواد (25، 26، 27، 28) من هذه اللائحة والوثائق والمستندات المرتبطة بها والحسابات الختامية والميزانية العمومية لمدة ثلاث سنوات تاليه لانتهاء السنة المالية التي أُجري فيها القيد.



خصم الضريبة وردها


UNIVERSITY OF SCIENCE & TECHNOLOGY
١٩٩٤م
١٤١٤هـ
وقل رب
زدني علماً
جامعة العلوم والتكنولوجيا

محـتويات الوحدة



1. المقدمة:

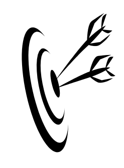
1-1 التمهيد:

مرحباً بك -عزيزي الدارس- في الوحدة الثامنة والأخيرة من مقرر المحاسبة الضريبية،بعد تغطية المواضيع المرتبطةبمدخل الضريبة العامة للمبيعات، ودراسة نطاق هذه الضريبة، والإعفاءات منها، والواقعة المنشئة للضريبة، والمكلفون بالتسجيل بها، ودراسة وعاء الضريبة العامة على المبيعات وأسعارها، وفقاً لأحكام القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته. فإننا ننهي مقرر المحاسبة الضريبية-الجزء الأول بالإشارة إلى خصم الضريبة وردها في نظام الضريبة العامة على المبيعات.

ويُستنتج من خلال عنوان هذه الوحدة "خصم الضريبة وردها" أنها تتعلق بموضوع خصم الضريبة وردها التي يتميز بها نظام الضريبة على القيمة المضافة.

وضمن هذه الوحدة عزيزي الدارس، توجد مجموعة من التدريبات وإجاباتها، بالإضافة إلى مجموعة من أسئلة التقويم الذاتي التي تساعدك على قياس مدى استيعابك لمحتويات هذه الوحدة.

2.1. أهداف الوحدة:



عزيزي الدارس بعد فراغك من دراسة هذه الوحدة والإجابات على التدريبات وأسئلة التقويم الذاتي، يُنتظر منك أن تكون قادراً على:

- معرفة مدلول خصم الضريبة.
- خصم الضريبة على المدخلات المستخدمة في تصنيع السلعة،وعدم اعتبارها من عناصر التكلفة.
- خصم الضريبة السابق تحميلها على مشتريات البضاعة التي يقوم المسجل ببيعها.
- خصم ضريبة المدخلات على التالف والفاقد من السلع المنتجة محلياً والمستوردة.
- خصم الضريبة على مردودات المبيعات المرتجعة
- مناقشة شروط الخصم على المدخلات.
- رد الضريبة العامة على المبيعات.

3.1. أقسام الوحدة:



عزيزي الدارس، تتكون هذه الوحدة من قسمين رئيسين: القسم الأول خاص بخصم الضريبة العامة على المبيعات في جميع حالات الخصم المتعارف عليه في نظام الضريبة على القيمة المضافة، والقسم الثاني يتعلق برد الضريبة العامة على المبيعات.

4.1. القراءات المساعدة:



عزيزي الدارس يمكنك الرجوع إلى الكتب المتصلة بموضوعات هذه الوحدة وهي:

1- الشافعي، جلال: **الموسوعة الضريبية،** الناشر غير معروف، 1999م،ص 121-127.

2- الربيدي، محمد علي، القدسي أحمد يوسف، الحاج، محمد سعيد: **التحاسب الضريبي وفقاً لأحكام القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته**، صنعاء: مركز الأمين، 2007، ص 139-175.

3- القطاونة،عادل محمد، وعفانة عدي حسين: **المحاسبة الضريبية**،عمان، الأردن: دار وائل للنشر، 2008، ص 401-404.

4- أمين، محمد أحمد، و حماد، طارق عبد العال: **ضريبة المبيعات بمراحلها الثلاث(إطار نظري-تطبيق عملي)**،الناشر غير معروف، 2002، ص 137-148.

5- عبد الرحمن، عبد المنعم: **الضريبة العامة على المبيعات وإمكانية الأخذ بالضريبة المضافة**، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، 1998، ص 24-25.

6- عوض، خالد عبد العليم السيد: **الضريبة على القيم المضافة: دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية**، القاهرة: إيتراك للنشر والتوزيع، 2007م، ص 109-120.

7- كمال،حسن محمد، ومحمد،سعيد عبد المنعم: **الضريبة العامة على المبيعات**، الناشر غير معروف، 2001م، ص 85-95.

2. خصم الضريبة

1-2 : تعريف خصم الضريبة:

عزيزي الدارس، يُعرف خصم الضريبة بأنه نظام يسمح للمكلف المسجل بخصم جميع الضرائب التي حملت على المدخلات(من السلع والخدمات) من الضريبة النهائية التي تستحق عليه. أي أن الخصم ببساطة استنزال ضريبة المدخلات من ضريبة المخرجات.[1]

ويُعتبر -عزيزي الدارس- نظام خصم الضريبة من الخصائص الرئيسية التي تتميز بها الضريبة على القيمة المضافة عن غيرها من نظم الضرائب غير المباشرة. فيسمح هذا النظام لجميع المسجلين بخصم الضريبة التي تتحملها مدخلاتهم عند محاسبتهم عن الضريبة المستحقة على مخرجاتهم أياً كانت طبيعة النشاط الذي يمارسونه سواءً كان تصنيعاً أو تجارة، وبصرف النظر عن أنواع تعاملاتهم الضريبية، وسواءً تعلقت بالسلع أو بالخدمات أو بهما معاً.

ويكتسب نظام الخصم عزيزي الدارس، أهمية قصوى في الضريبة العامة على المبيعات، حيث يساهم بصفة أساسية في منع الازدواج الضريبي، مما يساعد على تشجيع وتنشيط الصناعة الوطنية. وكما يُعتبر هذا النظام أداة من أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدول لتشجيع الصادرات والإسهام في تحسين ميزان مدفوعاتها.كما أن عملية الخصم تحفز المسجل على إثبات مشترياته الفعلية، حتى يستطيع خصم ما سبق سداده من ضرائب على مدخلاته القابلة للخصم،بالإضافة إلى أن عملية الخصم تحقق للمسجل سيولة نقدية.

ولا يقتصر مفهوم المدخلات على المواد الخام أو السلع الوسيطة فحسب، بل يمتد ليشمل جميع المراحل التي تصاحب عملية تصنيع المنتج حتى لحظة وضعه في صورة كاملة للتوزيع، بما في ذلك الخدمات التي تؤدي لصالح العملية الإنتاجية مثل خدمات توريد العمالة، والخدمات المهنية التي يقدمها المحامون والمحاسبون وغيرهم لخدمة أعراض النشاط الخاضع للضريبة.[2]

وقد حرص المشرع الضريبي اليمني عزيزي الدارس، عند إصدار قانون الضريبة العامة على المبيعات على السماح للمسجل عند توريد الضريبة المستحقة عليه خلال الفترة الضريبية (شهر ميلادي) بأن يخصم منها ما سبق تحميله من ضريبة على مدخلاته وعلي المبيعات التي تم ردها إليه.

1. عبد المنعم عبد الرحمن، الضريبة العامة على المبيعات المصرية وإمكانيات الأخذ بالضريبة المضافة،المركز المصري للدراسات الاقتصادية، مارس،1998م،ص24.
2. محمد عبد العزيز أبو رمان، تلخيص المعرفة في شرح أصول المحاسبة على التكلفة، 1986، ص214.

وفي هذا الشأن نصت المادة (14) من القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته على أنه:

" للمسجل عند حساب الضريبة الواجب أداؤها عن الفترة الضريبية أن يخصم من إجمالي الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع أو قيمة الخدمات المؤداة ما يلي:

1.ضريبة المدخلات الواجبة الدفع بالنسبة للسلع والخدمات الخاضعة للضريبة خلال الفترة الضريبية.

2.ضريبة المدخلات المدفوعة بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة الخاضعة للضريبة خلال الفترة الضريبية.

3.ضريبة المدخلات المسموح بخصمها بموجب الفقرة (و) من المادة (11) من هذا القانون.

4.ضريبة المدخلات التي لم يسمح بخصمها وفقاً للفقرة (ب) من هده المادة في حالة حصول الشخص المسجل على فاتورة بيع تتعلق بالسلع المباعة أو الخدمات المقدمة.

5.ضريبة المدخلات المدفوعة على التالف والفاقد من السلع المنتجة محلياً والمستوردة وفقاً للأسس والمعايير التي تحددها اللائحة التنفيذية.

6.ما سبق للمسجل سداده من ضريبة على المرتجع من مبيعاته.



تدريب (1)

اشرح بإيجاز المقصود بخصم الضريبة.

وهذا يعني عزيزي الدارس، من خلال النص أنه يحق للمسجل أن يخصم ضريبة المدخلات من ضريبة المخرجات، في الحالات الآتية :

1.الضريبة السابق تحميلها على السلع والخدمات الوسيطة الداخلة في إنتاج سلعة خاضعة للضريبة سواء كانت هذه السلع والخدمات محلية أو مستوردة.

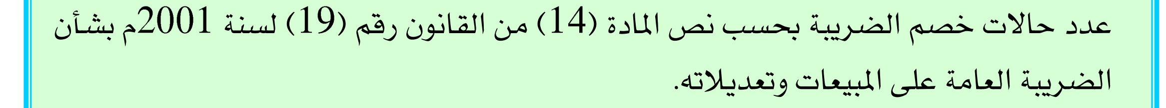
2.الضريبة السابق تحميلها على السلع المباعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل التوزيع.

3.الضريبة المدفوعة على التالف أو الفاقد من السلع المنتجة محلياً والسلع المستوردة.

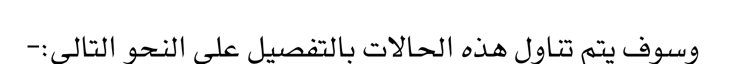
4.ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على مردودات المبيعات.

5.الضريبة الناتجة عن تعديل القيمة.

تدريب (2)



عدد حالات خصم الضريبة بحسب نص المادة (14) من القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته.



وسوف يتم تناول هذه الحالات بالتفصيل على النحو التالي:-

2-2: خصم الضريبة السابق تحميلها على السلع والخدمات الوسيطة الداخلة في إنتاج سلعة خاضعة للضريبة

عزيزي الدارس، إذا قام المنتج الصناعي المسجل بإضافة الضريبة المسددة بمعرفته على مدخلاته المستخدمة في تصنيع السلعة ضمن عناصر التكلفة، فإن ذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة سعر بيع السلعة، ومن ثم الإضرار بالمستهلك النهائي الذي يمثل الدافع الحقيقي لهذه الضريبة.

وسوف يزداد هذا السعر كلما زادت مراحل انتقال السلعة لأنه في كل مرحلة يتم تحصيل الضريبة من المشتري مرتين: مره ضمن الثمن المعلن بفاتورة البيع، ومرة أخري عند حساب الضريبة على قيمة الفاتورة. ولذلك سمح القانون للمسجل بخصم الضريبة على المدخلات المستخدمة في تصنيع السلعة من إجمالي الضريبة المستحقة على مبيعاته، وبالتالي لا يجوز له اعتبار هذه الضريبة من عناصر تكلفة السلعة.

مثال:

بفرض أن إحدى المنشآت الصناعية المسجلة لأغراض ضريبة المبيعات استوردت مواد خام قيمتها مع الرسوم الجمركية 2.000.000 ريال، وسددت ضريبة مبيعات عنها قيمتها 100.000 ريال، وبلغت تكاليف نقلها 50.000 ريال. وبعد إدخال العمليات الصناعية على هذه المواد الخام تم تحويلها إلى منتجات جاهزة وقامت المنشأة ببيعها إلى تاجر جملة. فإذا فرضنا أن تكاليف تصنيعها بلغت 450.000 ريال، وأن سياسة المنشأة تقضي بتسعير البضاعة المباعة وفقاً لسعر التكلفة مضافاً إليه هامش ربح بنسبة 20٪ من التكلفة.

والمطلوب: تحديد الضريبة على المبيعات من المنتجات الجاهزة في الحالتين التاليتين:

أ. حالة عدم السماح بخصم ضريبة المدخلات وإضافتها ضمن عناصر التكلفة.

ب.حالة السماح بخصم ضريبة المدخلات.

الحـل :-

أ- في حالة عدم السماح بخصم ضريبة المدخلات :

يتم إضافة ضريبة المبيعات التي سبق أن دفعتها المنشاة ضمن عناصر التكلفة، وتنعكس في قيمة البضاعة المباعة. وتكون ضريبة المبيعات التي تفرض على تاجر الجملة كما يلي :-

1-تكلفة البضاعة= قيمة المواد الخام مع الجمارك+ضريبة المبيعات+مصاريف النقل+تكاليف التصنيع

= 2.000.000+100.000+50.000+450.000 =2.600.000ريال

2-هامش الربح = تكلفة البضاعة × هامش الربح

=2.600.000×20٪ =520.000ريال

3-قيمة البضاعة المباعة = تكلفة البضاعة+ هامش الربح

=2.600.000+520.000=3.120.000 ريال

4-الضريبة على المبيعات التي تفرض على تاجر الجملة = 3.120.000 × 5٪ = 156.000 ريال.

5-إجمالي قيمة البضاعة =3.120.000+156.000=3.276.000 ريال

ب- في حالة السماح بخصم ضريبة المدخلات:

1-تكلفة البضاعة المباعة =2.000.000+50.000+450.000=2.500.000ريال

2-هامش الربح =2.500.000×20٪=500.000ريال

3-قيمة البضاعة المباعة = 2.500.000+500.000=3.000.000 ريال

4-الضريبة على المبيعات التي تفرض على تاجر الجملة = 3.000.000 × 5٪ = 150.000 ريال.

5-إجمالي قيمة البضاعة =3.000.000+150.000=3.150.000 ريال

ويتضح مما سبق عزيزي الدارس، أن ثمن بيع البضاعة من المصنع إلى تاجر الجملة في الحالة الأولى(3.120.000 ريال)، يزيد عن ثمن بيع البضاعة في الحالة الثانية (3.000.000 ريال)،بمبلغ 120.000 ريال، وهي عبارة عن قيمة ضريبة المبيعات على المدخلات التي تمت إضافتهاضمن عناصر التكلفة علاوة على 20.000 ريال عبارة عن هامش الربح المحقق بنسبة 20٪ من قيمة الضريبة على

المدخلات التي أدرجت ضمن التكلفة.كما أن ضريبة المبيعات التي فرضت على تاجر الجملة في الحالة الأولى (156.000 ريال) تزيد عن ضريبة المبيعات التي فرضت على تاجر الجملة في الحالة الثانية (150.000 ريال) بمبلغ 6.000 ريال.وهذه الزيادة عبارة عن 5.000 ريال ضريبة على الضريبة التي سبق أن دفعتها المنشاة الصناعية على مشترياتها من المواد الخام وأضافتها ضمن عناصر التكلفة مما أدى إلى الازدواج الضريبي،علاوة على مبلغ 1.000 ريال عبارة عن ضريبة على هامش الربح المحقق نتيجة عدم السماح بخصم ضريبة المدخلات.كما أنه في الحالة الأولى يتحمل تاجر الجملة بالضريبة مرتين، مرة ضمن ثمن البيع المحدد في الفاتورة 100.000ريال، ومرة أخرى كضريبة قدرها 156.000 ريال.

3-2: خصمالضريبة السابق تحميلها على السلع المباعة:

عزيزي الدارس، يسمح نظام الضريبة العامة على المبيعاتبقيام كل مسجل بخصم ما سبق تحميله من ضريبة على مشترياته التي يقوم ببيعها، سواءً تم البيع خلال الفترة الضريبية التي تم فيها الشراء أم بعدها. وفي هذا الشأن نصت الفقرة (ج) من المادة (36) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته على أن تخصم "الضريبة السابق تحميلها على السلع المباعة في كل مرحلة من مراحل البيع (منتج- مستورد- تاجر جملة- تاجر تجزئة) شريطة إرفاق بيان بفواتير البيع المحررة وفقاً لأحكام المادة (11) من القانون" .

فإذا فرضنا أن منتجا يبيع سلعة معينة إلى تاجر الجملة بسعر 30.000 ريال، فإنه يدفع عنها ضريبة قدرها 1.500 ريال. وإذا كان تاجر الجملة يبيع السلعة إلى تاجر التجزئة بسعر 50.000ريال، فإنه يدفع عنها ضريبة قدرها 1.000 ريال (2.500ريال مخصوماً منها الضريبة التي سبق دفعها وهي 1.500ريال). وإذا كان تاجر التجزئة يبيعها إلى المستهلك النهائي بمبلغ 60.000 ريال، فإنه يدفع عنها ضريبة قدرها 500 ريال (3.000 ريال مخصوماً منها ما سبق دفعه من ضريبة عند الشراء وهو مبلغ 2.500 ريال).

مثال:

في 2012/4/5م قامت إحدى المنشآت المسجلة لأغراض الضريبة العامة للمبيعات باستيراد 12.000 وحدة من السلعة (ص) عبر ميناء عدن وبلغت قيمتها (CIF) 6.000.000 ريال، وتم دفع مصاريف تخليص بمبلغ 200.000 ريال ومصاريف نقل بمبلغ 250.000 ريال.

وقد قامت المنشأة خلال الشهر ببيع 9.000 وحدة من هذه السلعة نقداً إلى تجار الجملة، على أساس التكلفة مضافاً إليها هامش ربح بنسبة 10٪ من التكلفة.

فإذا علمت أن:

1.معدل الضريبة الجمركية 8٪.

2.معدل ضريبة المبيعات 5٪.

3.رصيد حساب المنشأة لدى مصلحة الضرائب 25.000 ريال (دائن).

المطلوب:1-تحديد مقدار الضريبة العامة على المبيعات التي سددها المكلف فيميناء عدن.

2-تحديد تكلفة المشتريات(البضاعة المستوردة).

3-تحديد سعر بيع البضاعة.

4-تحديد مقدار الضريبة العامة على المبيعات التي يتحملها تجار الجملة على مشترياتهم من البضاعة.

5-تحديد مقدار الضريبة الواجبة الأداء على المسجل في إقراره الضريبي عن شهر أبريل 2012.

تمهيد الحل :

1-تحديد مقدار الضريبة العامة على المبيعات التي سددها المكلف المستورد المسجل في الميناء.

الضريبة الجمركية = 6.000.000 × 8٪ = 480.000 ريال.

وعاء ضريبة المبيعات = قيمة البضاعة+ الضريبة الجمركية

=6.000.000 + 480.000 = 6.480.000 ريال.

الضريبة العامة على المبيعات:

في المنفذ الجمركي (ميناء عدن) = 6.480.000 × 5٪ = 324.000 ريال.

2-تحديد تكلفة المشتريات(البضاعة المستوردة)

تكلفة البضاعة المستوردة = القيمة (CIF) + الرسوم الجمركية + م. التخليص + م. النقل

= 6.000.000 + 480.000 + 200.000 + 250.000

= 6.930.000 ريال.

ملاحظة: لايدرج مبلغ الضريبة العامة على المبيعات ضمن بنود التكلفة للمكلف المسجل.

3-**تحديد سعر بيع البضاعة**

تكلفة الوحدة = 6.930.000 ريال ÷ 12.000 وحدة = 577.50 ريال للوحدة.

سعر بيع الوحدة = 577.50 + 577.5 × 10٪

= 577.50 + 57.75 = 635.25 ريال.

قيمة الوحدات المباعة = 9.000 وحدة × 635.25 = 5.717.250ريال.

4- مقدار الضريبة العامة على المبيعات التي يتحملها تجار الجملة على مشترياتهم من البضاعة.

الضريبة العامة على المبيعاتالتي يتحملها تجار الجملة = 5.717.250× 5٪ = 285.863 ريال

5-مقدار الضريبة الواجبة الأداء على المسجل في إقراره الضريبي عن شهر أبريل 2012

نصيب الوحدات المباعة من الضريبة في المنفذ الجمركي = 324.000 × (9000وحدة/12000وحدة)

= 243.000 ريال.

الضريبة المستحقة عن الشهر= الضريبة على المبيعات(المخرجات)-الضريبة على المشتريات(المدخلات)

= 285.863 – 243.000 = 42.863 ريال.

الضريبة واجبة الأداء = 42.683- 25.000 = 17.863ريال.



أسئلة التقويم الذاتي

تمرين غير محلول للتقويم الذاتي

في 2012/9/1 ماستورد أحد المكلفين المسجل لأغراض الضريبة العامة على المبيعات بضاعة قيمتها (CIF) 25.000.000 ريال عبر ميناء المكلا.وتخضع هذه البضاعة للرسوم الجمركية بنسبة 5%. وقد دفع المسجل مصاريف تخليص بمبلغ 200.000 ومصاريف نقل بمبلغ 100.000 ريال.

وتم بيع البضاعة خلال شهر سبتمبر إلى تجار الجملة، على أساس التكلفة مضافاً إليها هامش ربح بنسبة 10% من التكلفة، علماً بأن نسبة الضريبة العامة على المبيعات 5%.

والمطلوب:1-تحديد مقدار الضريبة العامة على المبيعات التي سددها المكلف في الميناء.

2-تحديد تكلفة المشتريات(البضاعة المستوردة).

3-تحديد سعر بيع البضاعة.

4-تحديد مقدار الضريبة العامة على المبيعات التي يتحملها تجار الجملة على مشترياتهم من البضاعة.

5-تحديد مقدار الضريبة الواجبة الأداء على المسجل في إقراره الضريبي عن شهر سبتمبر 2012.

4-2 :خصم ضريبة المدخلات على التالف والفاقد من السلع المنتجة

عزيزي الدارس، سمح المشرع الضريبي وفقاً لنصوص البند (5) من الفقرة (أ) من المادة (14) من القانون والفقرة (و) من المادة (36) من اللائحة التنفيذية، بخصم ضريبة المدخلات على التالف والفاقد من السلع المنتجة محلياً والمستوردة، شريطة أن تكون هذه المدخلات محملة بالضريبة، وذلك بتقديم المستندات الدالة على سداد الضريبة (فواتير بيع – بيانات جمركية)، وأن يكون قد تم الإتلاف لهذه المدخلات بموجب محاضر رسمية بمعرفة الإدارة الضريبية المختصة، ووفقاً للقواعد والإجراءات التي تصدر بقرار من رئيس المصلحة.

وكما يجب عزيزي الدارس، مراعاة أن لا يكون الإتلاف ناتج عن سوء استعمال أو تخزين من قبل المستخدم، وأن لا تكون البضاعة صالحة لإعادة التصدير مرة أخرى أو مؤمن عليها، وان يتم تقديم تقرير فني مفصل من الجهات المختصة عن أسباب تلف تلك المدخلات.

مثال :-

في 2012/9/13م تقدمت أحدى المنشآت التجارية بإقرارها عن ضريبة المبيعات لشهر أغسطس 2012م، وقد تضمن الإقرار ما يلي:

قيمة البضاعة المباعة 7.000.000 ريال، وضريبة المبيعات المحصلة عنها 350.000 ريال، وقيمة المشتريات 5.000.000 ريال وضريبة المدخلات المسددة عنها 250.000 ريال. كما تلفت بضاعة قيمتها 500.000 ريال، منها 300.000 ريال بضاعة تالفة نتيجة سوء التخزين وكانت ضريبتها 15.000 ريال، والباقي عبارة عن بضاعة تالفة بشكل طبيعي، وقد تم اتلافها بحضور ممثل عن المصلحة ومحرر بها محاضر رسمية.

المطلوب :- تحديد ضريبة المبيعات التي يجب أن تسددها المنشأة لمصلحة الضرائب عن شهر أغسطس 2012م.

ضريبة المدخلات التي يجوز خصمها = ضريبة المدخلات المسددة-ضريبة المبيعات على البضاعة التالفة نتيجة سوء التخزين

=250.000 – 15.000 = 235.000 ريال

ضريبة المبيعات الواجبة السداد = ضريبة المخرجات – ضريبة المدخلات

= 350.000 – 235.000 = 115.000 ريال

5-2 : خصم الضريبة على مردودات المبيعات

عزيزي الدارس، سمح المشرع الضريبي للمسجل وفقاً لنصوص الفقرة (ز) من المادة (36) من اللائحة أن يخصم ما سبق أن دفعه من ضريبة على المرتجع من مبيعاته بعد إتمام البيع وفقاً لأحكام القانون ولائحته التنفيذية ، إذا توفرت عدة شروط منها:

1. مسك المسجل دورة مستندية كاملة ومنتظمة.
2. أن تكون مردودات المبيعات قد تم استلامها فعلاً بحالتها التي بيعت بها وأن تكون هذه المردودات تم قيد بياناتها في الدفاتر والسجلات الخاصة بالمسجل، وتخضع التسويات الحسابية بشأنها لإجراءات المراجعة المستندية من قبل الإدارة الضريبية المختصة.
3. أن يكون قد تم رد قيمتها إلى المشتري بما فيها الضريبة أو تم تعليتها لحساب المشتري في دفاتر وسجلات الشخص المسجل.
4. أن لا تكون هذه المردودات تالفة.
5. أن يصدر المسجل إشعار خصم أو إضافة مؤرخاً ويحمل رقماً مسلسلاً مثبتاً به بيانات كل من البائع والمشتري.

مثال

فيما يلي البيانات المتعلقة بأحد تجار الجملة المسجلين لأغراض الضريبة العامة على المبيعات خلال فترة ضريبية معينة:

15.000.000 ريال قيمة المبيعات

2.000.000 ريال قيمة مردودات المبيعات

3,000,000 ريال قيمة مشتريات من أشخاص مسجلين.

6,000,000 ريال قيمة مستوردات من الخارج لسلع خاضعة للضريبة.

والمطلوب:

1-تحديد الضريبة العامة على المبيعات المستحقة على هذا التاجر خلال الفترة الضريبية.

2-تحديد الضريبة العامة على المبيعات القابلة للخصم.

3-تحديد الضريبة الواجبة الأداء لمصلحة الضرائب.

الحل

1-الضريبة على المبيعات المستحقة خلال الفترة = 15,000,000 × 5٪

= 750,000 ريال

2-الضريبة القابلة للخصم = الضريبة على المشتريات من أشخاص مسجلين + الضريبة على المشتريات الخارجية-الضريبة على مردودات المبيعات

= 3,000,000 × 5٪ + 6,000,0000 × 5٪+2.000.000×5٪

= 150,000 + 300,000 +100.000

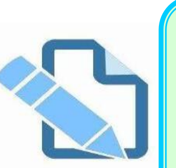
= 550,000 ريال

3-الضريبة الواجبة الأداء = 750,000 -550.000

= 200,000 ريال

يُقصد بالضريبة القابلة للخصم المبالغ التي يُسمح بخصمها من الضريبة الواجبة الأداء، والمتمثلة في الضريبة على المشتريات من مكلفين مسجلين، والضريبة على البضاعة المستوردة، والضريبة على مردودات المبيعات.

أسئلة التقويم الذاتي



تمرين غير محلول للتقويم الذاتي

فيما يلي البيانات المتعلقة بالضريبة العامة على المبيعات لشركة مسجلة عن إحدى الفترات الضريبية :

ضريبة مبيعات مدفوعة على المشتريات 130,000 ريال

ضريبة مبيعات مدفوعة على مستوردات 300,000 ريال

ضريبة مبيعات تتعلق بمردودات مبيعات 200,000 ريال

ضريبة مبيعات تتعلق بمردودات مشتريات 50,000 ريال

فإذا علمت أن إجمالي مبيعات الشركة خلال الفترة الضريبية بلغت15,000,000 ريال وأن مبيعات الشركة تخضع للضريبة العامة على المبيعات .

والمطلوب :-

احتساب الضريبة القابلة للخصم والضريبة المستحقة الدفع .

أسئلة التقويم الذاتي

وضح مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية:

1- يحظى مفهوم خصم الضريبة بأهمية كبيرة في نظام الضريبة العامة على المبيعات.

2- لا يحق للمكلف المسجل خصم الضريبة التي سبق سدادها على مدخلاته.

3- لا يجوز للمكلف خصم الضريبة التي سبق دفعها على مردودات المبيعات.

6-2: شروط خصم ضريبة المدخلات

عزيزي الدارس، أشارت الفقرة (ب) من المادة (14) من القانون والمادة (38) من اللائحة التنفيذية إلى الشروط الواجب توافرها لخصم ضرائب المدخلات والتي يمكن بيانها كما يلي:

1. تقديم بيان بفواتير الشراء المحررة وفقاً للقانون والتي يحوزها الشخص المسجل الذي يطالب بالخصم وقت تقديم الإقرار الضريبي.
2. تقديم نسخة من البيان الجمركي للسلع المستوردة الخاضعة للضريبة موضحاً به مبلغ الضريبة المسددة.
3. أن يكون الخصم من قبل نفس الشخص المسجل المقدم للإقرار.
4. أن تكون فواتير الشراء صادرة من أشخاص مسجلين.
5. أن لا يكون الخصم مُتعلق بسلع أو خدمات معفيه .
6. أن تكون المدخلات المراد خصمها مرتبطة بالنشاط التجاري الذي يزاوله المسجل."

كمانصت المادة (15) من القانون على أن يراعى عندخصم ضريبة المدخلات مايلي:

أ. إذاكانت الضريبة السابق تحميلها على المدخلات تزيد عن الضريبة المستحقة خلال الفترة الضريبية يتم الآتي:

1. للمسجل خصم الضريبة السابق سدادها على المدخلات من الضريبة المستحقة المحددة بإقراره الشهري للأشهرالتالية حتى يتم استنفاذها .

2. يحق للمسجل أن يقدم بعد انتهاء أي سنة ميلادية لم يتمكن خلالها من خصم كامل الضريبة المدفوعة على المدخلاتطلباستردادللرصيد المتبقي عند نهاية السنة وفقاًللإجراءاتوالشروط المبينة في المادة (16) من القانون .

ب. إذاكانت بعضا لمنتج اتوليس كلها خلال الفترة الضريبية تخضع للضريبة فيتم الخصم على الوجه التالي:

1.يخصم إجمالي الضريبة على المدخلات التي تستخدم فقط فيصناعة المنتجات الخاضعة للضريبة سواء تم تعملية التصنيع في الفترة الضريبية أو بعدها .

2.تخصم الضريبة على المدخلات التي تستخدم في منتجات بعضها خاضع للضريبة وبعضها مع في منها تبعاً لنسبة المنتجات الخاضعة للضريبة إلى إجمالي المنتجات.

3.يحررالبائع إشعار إضافة بالضريبة على مدخلات السلع المعفاة إذاقام بخصمها بإقرار اتسابقة.

ج. لا يجوز خصم ضريبة المدخلات على المعاملات المحلية والمستوردة التي تتعلق بالمنتجات البترولية وشراء السيارات أو الرسوم المدفوعة لقاء العضوية في الأندية الرياضية والاجتماعية والترفيهية ووفقاً للقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية.

تدريب (3)

أذكر شروط خصم ضريبة المدخلات بحسب نص الفقرة (ب) من المادة (14) من القانون رقم (19) لسنة 2001م.



مثال :-

في 2012/9/15م تقدمت إحدى المنشآت التجارية بإقرارها عن ضريبة المبيعات لشهر أغسطس 2012م وكانت بيانات الإقرار كالتالي:

مبيعات سلع خاضعة خلال الشهر	6.000.000 ريال
مبيعات سلع معفاة	3.000.000 ريال
ضريبة مدخلات السلع الخاضعة	500.000 ريال

المطلوب :-

1-تحديد ضريبة المبيعات المستحقة عن شهر أغسطس 2012م.

2-تحديد ضريبة المبيعات الواجبة السداد عن شهر أغسطس 2012م.

الحـل :-

1-ضريبة المبيعات المستحقة = 6.000.000 × 5٪ = 300.000 ريال.

2-ضريبة المبيعات الواجبة السداد = صفر

حيث أن الضريبة المستحقة 300.000 ريال يتم خصمها من الضريبة السابق سدادها على المدخلات والبالغة 500.000 ريال.

3-المتبقي من ضريبة المدخلات = 500000 – 300000 = 200000 ريال.

ويظل هذا المبلغ رصيد دائن لصالح المنشأة يخصم منه ضريبة المبيعات المستحقة عن الشهر التالي، أو الأشهر التالية إلى أن يتم استنفاد هذا الرصيد بالكامل. وإذا انتهت السنة دون أن يستنفد الرصيد الدائن لضريبة المبيعات يحق للمنشأة المطالبة باسترداد المبلغ المتبقي من هذا الرصيد.

أسئلة التقويم الذاتي



تمرين غير محلول للتقويم الذاتي

في 2012/2/2م استورد مكلف مسجل سلع خاضع للضريبة العامة على المبيعات قيمتها (CIF) 15.000.000 ريال، وكانت نسبة الضريبة الجمركية عليها 6%، وسعر الضريبة العامة على المبيعات 5%. وبلغت مبيعات المكلف من هذه البضاعة لال الشهر ما قيمته 12.000.000 ريال.

المطلوب:

1-احتساب الضريبة العامة على المبيعات التي يسددها المكلف في المنفذ الجمركي.

2-احتساب الضريبة العامة على المبيعات التي يضيفها المكلف إلى فاتورة المبيعات.

3-تحديد الضريبة التي يجب على المكلف سدادها في إقراره الضريبي لشهر فبراير 2012م.

3.رد الضريبة

إن من أهم خصائص الضريبة العامة على المبيعات أن بعض منشآت الأعمال -خصوصاً المنشآت التي يتركز نشاطها في تصدير منتجاتها أو بضائعها الجاهزة إلى الخارج، والمنشآت

الجديدة- تدفع ضرائب على مشترياتها أكثر مما تحصل من ضرائب على مبيعاتها من السلع الخاضعة للضرائب، ولذلك يحق لهذه المنشآت مطالبة الإدارة الضريبية برد فارق الضريبة.

وقد سمح المشرع الضريبي اليمني وفقاً لنص المادة (16) من القانون والمادة (41) من اللائحة التنفيذية برد الضريبة من الإيرادات المحصلة طبقاً للإجراءات والأسس والشروط والأصول الواردة والمحددة وفقاً لنظام استرداد الضريبة الصادر بقرار من وزير المالية. ونصت الفقرة (أ) من المادة (16) من القانون رقم (10) لسنة 2001م وتعديلاته على أن:

ترد الضريبة طبقا للشروط وللأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية في موعد لا يتجاوز شهراً واحداً من تاريخ تقديم طلب الاسترداد وذلك في الحالات الآتية:

1. **الضريبة المدفوعة على السلع والخدمات الخاضعة لمعدل (صفر٪)الواردة في الجدول رقم (2) المرفقة بهذا القانون وذلك مع مراعاة خصم الضريبة.**
2. **رصيد ضريبة المدخلات حسب الفقرة (أ) من المادة (15) من القانون.**
3. **رصيد ضريبة المدخلات حسب الفقرة (أ) من المادة (15) من القانون فيما يتعلق بمدخلات الإنتاج الأخرى (السلع الإنتاجية) وذلك حين تتجاوز الضريبة على المدخلات الضريبة على المخرجات.**
4. **الضريبة التي حُصلت بطريق الخطأوذلك بناءً على طلب كتابي يقدمه صاحب الشأن.**

ويمكن أن يتم تناول القواعد والإجراءات المتعلقة برد الضريبة، وباستخدام النموذج رقم (13/ض.ع.م) الذي يتضمن حالات رد الضريبة على النحو التالي:

الجمهورية اليمنية
وزارة المالية
مصلحة الضرائب
الإدارة العامة للضرائب على كبار المكلفين
فرع/ ....

بسم الله الرحمن الرحيم

نموذج رقم(١٣/ض.ع.م)

الرقم الضريبي للمسجل | / | | | | | | | ٩ |

طلب استــــرداد
عن الفترة الضريبية من / / م إلى / / م

الاسم الكامل : .... النشاط ....
العنوان : مدينه .... حي .... شارع: .... رقم العقار ....
رقم الهاتف ( ) فاكس ( ) ص.ب ( )

رصيد الضريبة المطلوب استرداده [ ]

فقط .... ريال لا غير.

حالة استرداد الضريبة :

- [ ] ضريبة مدفوعة على السلع والخدمات الخاضعة لمعدل (صفر٪) وفقا للبند (١) من الفقرة (أ) من المادة (١٦) من القانون.
- [ ] رصيد ضريبة المدخلات حسب الفقرة (أ) من المادة (١٥) من القانون، وفقاً للبند (٢) من الفقرة (أ) من المادة (١٦) من القانون.
- [ ] رصيد ضريبة مدخلات الانتاج الاخرى (السلع الانتاجية)، وفقا للبند (٣) من الفقرة (أ) من المادة (١٦) من القانون.
- [ ] ضريبة حصلت بطريق الخطأ ، وفقاً للبند (٤) من الفقرة(أ) من المادة (١٦) من القانون.
- [ ] ضريبة مدفوعة من الجهات المعفية بموجب اتفاقيات ،وفقاً للمادة (٤٢) من القانون.

الوثائق والمستندات المرفقة المؤيدة لطلب الاسترداد :

- .... - ....
- .... - ....
- .... - ....
- .... - ....

أقر أنا الموقع أدناه بصحة المعلومات الواردة أعلاه والمستندات المرفقة.

الاسم الكامل/ .... الصفة / .... التوقيع / ....

تاريخ الطلب / / م

الختم

للاستخدام الرسمي

تاريخ ورود الطلب / / رقم القيد بسجل الاسترداد ( )

اسم مستلم الطلب : .... التوقيع: ....

1-3: حالات رد الضريبة

1-رد الضريبة المدفوعة على السلع والخدمات الخاضعة لمعدل (صفر٪)

تضمن الجدول رقم (2) المرفق بالقانون السلع والخدمات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات بمعدل (صفر٪)، والتي تتمثل في الصادرات، وخدمات الملاحة الجوية، وأية خدمات مرتبطة بخدمات الطيران المدني الدولية، وخدمات الملاحة البحرية الدولية، وخدمات الموانى، وخدمات النقل البري الدولي، وحليب الأطفال. وخضوع هذه السلع والخدمات للضريبة على المبيعات بمعدل (صفر بالمائة) لا يعني إعفاءها من الضريبة، وإنما تدفع عنها الضريبة في مراحل معينة (مرحلة الاستيراد بالنسبة لمدخلات سلع الصادرات)، ثم يتم استرداد الضريبة المدفوعة وفقاً لنظام الاسترداد، وذلك كما يلي:-

أ. رد الضريبة على الصادرات :أهتم قانون الضريبة على المبيعات بالصادرات بدرجة كبيرة، حيث تُفرض الضريبة بمعدل (صفر بالمائة) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها للخارج، مما يمكن الشخص المصدر من تصدير السلع أو الخدمات غير محملة بأي أعباء ضريبية، نتيجةرد الضريبة التي سبق تحصيلها على السلع التي صُدرت بحالتها إلى خارج اليمن. وكذلك نتيجة رد الضريبة على السلع الداخلة في إنتاج سلع أخرى تم تصديرها، خلال شهر من تاريخ تقديم الطلب.

ب: رد الضريبة المدفوعة على حليب الأطفال : تمّ إخضاع حليب الأطفال للضريبة بمعدل صفر٪. يتم رد الضريبة التي سبق دفعها على سلعة حليب الأطفال، خلال شهر من تاريخ تقديم الطلب.

ج: رد الضريبة على الخدمات الخاضعة للضريبة بمعدل (صفر٪) : يجوز لدافع الضريبة العامة على المبيعات على خدمات الملاحة الجوية، وخدمات الملاحة البحرية، وخدمات الموانئ، وخدمات النقل البري الدولي، أنيطلب من الإدارةالضريبية المختصة رد الضريبة التي سبق له وأن سددها لمقدم الخدمة المسجل.

2-رد الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ:

يتم رد الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ خلال شهر من تاريخ تقديم الطلب.

3: رد الرصيد المتبقي من الضريبة على المدخلات القابلة للخصم:

سبق أن أشرنا إلى أنه عندما تكون الضريبة التي سبق تحميلها على المدخلات تزيد عن الضريبةالمستحقة خلال الفترة الضريبية، فإنه من حق المسجل وفقاً لنص المادة (15) من القانون أن يخصم هذه الضريبة من الضريبة المستحقة المحددة بإقراره الشهري للأشهر التالية حتى يتم استيفائها، أو التقدم إلى المصلحة بطلب استردادها.

4: رد الضريبة المدفوعة من الجهات المعفية :

يجوز المطالبة باسترداد الضريبة المدفوعة من الجهات المعفية والمشمولة بأحكام المادة (42) من القانون، شريطة الالتزام بالإجراءات والشروط والأوضاع الواردة في الاتفاقيات المحددة في المادة المذكورة.

3-2: طلبات رد الضريبة:

تقدم طلبات رد الضريبة المنصوص عليها في القرار الخاص بنظام الاسترداد إلى الإدارة الضريبية المختصة، ويجب أن يكون الطلب مستوفياً المعلومات التي توضح العملية التي يعود إليها المبلغ المطلوب استرداده مع تحديد الفترة الضريبية وأسباب طلب الاسترداد مؤيداً بكافة المستندات الثبوتية القانونية. وللإدارة الضريبية المختصة التحري من سلامة وقانونية الطلب ومؤيداته.

وفي كل الأحوال يجب على المسجل طالب الاسترداد أن يرفق نسخة من الإقرارات الضريبية المتعلقة بنفس الفترة الضريبية، وأن تظهر سجلاته القيود المحاسبية للضريبة المطلوب استردادها وتطابقها مع المستندات الثبوتية.

3-3: آلية رد الضريبة:

تضمن القرار الخاص بنظام الاسترداد الإجراءات المتعلقة برد الضريبة العامة على المبيعات في الحالات المشار إليها آنفاً، ويمكن بيان تلك الإجراءات على النحو التالي:

1. يتم تجنيب 5٪ من إيرادات الضريبة على المبيعات وذلك لمواجهة طلبات الاسترداد في حساب خاص يفتح في البنك المركزي اليمني ويسمى حساب/ استرداد الضريبة العامة على المبيعات.
2. يتم تغذية الحساب المذكور من حـ/ الإيرادات المحصلة للضريبة العامة على المبيعات بموجب مذكرة موجهة إلى البنك المركزي من الوزير بناءً على طلب من رئيس المصلحة في بداية كل شهر وفي حدود النسبة المحددة بالفقرة (أ) من المادة (11) من القرار.
3. تفوض المصلحة بالصرف مباشرة من حساب استرداد الضريبة العامة على المبيعات وفقاً للقواعد المالية النافذة والأسس والشروط والحالات الواردة بالقرار.

4. تقوم المصلحة بموافاة الوزير بتقرير شامل كل ثلاثة أشهر موضحاً به المبالغ التي تم ردها من حساب الاسترداد للضريبة العامة على المبيعات متضمناً نتائج تنفيذ نظام الاسترداد والموقف المالي للحساب المذكور وتحديد حجم المبالغ المتوفرة في هذا الحساب ومدى توافق ذلك بحسب الاحتياج قياساً بالفترات السابقة أو الطلبات المعروضة على الإدارة الضريبية عند رفع التقرير.

5. لا يتم الصرف من حساب الاسترداد إلا للغرض الذي خصص له ومن أجله فتح، ويمنع منعاً باتاً الصرف منه لأي غرض آخر مهما كانت الأسباب، ويتم تطبيق العقوبات والجزاءات المنصوص عليها في القوانين المالية والقوانين الأخرى النافذة ضد من يخالف أحكام قرار الاسترداد.

6. على الإدارة الضريبية المختصة مسك الدفاتر والسجلات اللازمة لتنفيذ نظام الاسترداد "بما في ذلك سجل خاص لعمليات الاسترداد"، ويتم تنظيم الدورة المستندية والنماذج لهذا النظام بموجب تعليمات يصدرها رئيس المصلحة.

7. يتم تصفية حساب الاسترداد المذكور ويقفل في نهاية كل عام في حساب إيرادات الضريبة العامة على المبيعات، بحيث يتم إعادة التغذية لذات الحساب في بداية العام التالي ومن الإيرادات المحصلة من ضريبة المبيعات وبنفس النسبة المحددة في المادة (10) من قرار الاسترداد.

8. تخضع طلبات الاسترداد للمراجعة والتحري من استيفاء الشروط المحددة بالقانون ولائحته التنفيذية وما ورد بقرار الاسترداد، كما تخضع لإجراءات التدقيق المخولة للإدارة الضريبية المختصة للتأكد من قانونية رد الضريبة بما لا يتعارض وأحكام القانون.

أسئلة التقويم الذاتي

وضح مدى صحة أو خطأ كل عبارة من العبارات التالية:

1- يتوقف نجاح نظام الضريبة العامة على المبيعات على إنشاء آلية فعالة لرد الضريبة.

2- لا يحق للمكلف استرداد الضريبة التي سبق أن دفعها على السلع التي قام بتصديرها بحالتها.

3- يحق للمكلف استرداد الضريبة التي سبق أن دفعها على السلع التي قام بتصديرها بعد إدخال عمليات صناعية عليها.

4- لا يخضع المكلف الذي يستورد حليب الأطفال للضريبة العامة على المبيعات.

7. الخلاصة:

عزيزي الدارس، تناولنا في الوحدة الدراسية، موضوع هام يتميز به نظام الضريبة على القيمة المضافة وهو الموضوع الخاص "بخصم الضريبة". ووضحنا لك أنه يُقصد بخصم الضريبة استبعاد ضريبة المدخلات من ضريبة المخرجات عند تحديد الضريبة الواجبة الأداء.

وبينا عزيزي الدارس، في هذه الوحدة الحالات المختلفة لخصم الضريبة سواءً المتعلقة بخصم الضريبة على السلع والمبادلات الوسيطة التي تُعتبر جزء من تكلفة المنتج، أو التي سبق تحميلها على المبيعات في أي مرحلة من مراحل التوزيع من المستورد إلى المستهلك النهائي، أو المتعلقة بخصم الضريبة على التالف والفاقد الطبيعي من السلع المنتجة أو المباعة، أو المرتبطة بمردودات المبيعات المرتجعة من العملاء.

وأخيراً، تمّ الإشارة إلى شروط خصم المدخلات المدخلات وفقاً لأحكام القانون رقم (19) لسنة 2001ن بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته.



9. إجابات التدريبات :

إجابة التدريب رقم (1)

يقصد بخصم الضريبة بأنه النظام الذي يسمح للمكلف المسجل بخصم جميع الضرائب التي حملت على المدخلات(من السلع والخدمات) من الضريبة النهائية التي تستحق عليه.

وهذا يعني أن هذا النظام يسمحلجميع المسجلين بخصم الضريبة التي تتحملها مدخلاتهم عند محاسبتهم عن الضريبة المستحقة على مخرجاتهم أياً كانت طبيعة النشاط الذي يمارسونه سواءً كان تصنيعاً أو تجارة، وبصرف النظر عن أنواع تعاملاتهم الضريبية، وسواءً تعلقت بالسلع أو بالخدمات.

ويكتسب نظام الخصم أهمية قصوى في الضريبة العامة على المبيعات: حيث يساهم بصفة أساسية في منع الازدواج الضريبي، وكما يُعتبر هذا النظام أداة من أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدول لتشجيع الصادرات والإسهام في تحسين ميزان مدفوعاتها، كما أن عملية الخصم تحفز المسجل على إثبات مشترياته الفعلية، حتى يستطيع خصم ما سبق سداده من ضرائب على مدخلاته القابلة للخصم،بالإضافة إلى أن عملية الخصم تحقق للمسجل سيولة نقدية.

إجابة التدريب رقم (2)

وفقاً لنص المادة (14) من القانون رقم (19) لسنة 2001م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته، يحق للمسجل أن يخصم ضريبة المدخلات من ضريبة المخرجات، في الحالات الآتية :

1. الضريبة السابق تحميلها على السلع والخدمات الوسيطة الداخلة في إنتاج سلعة خاضعة للضريبة.
2. الضريبة السابق تحميلها على السلع المباعة في كل مرحلة من مراحل التوزيع.
3. الضريبة المدفوعة على التالف أو الفاقد من السلع.
4. ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على مردودات المبيعات.
5. الضريبة الناتجة عن تعديل قيمة فاتورة المبيعات.

إجابة التدريب رقم (3)

أشارت الفقرة (ب) من المادة (14) من القانون والمادة (38) من اللائحة التنفيذية إلى عدة شروط يجب توافرها عند خصم ضرائب المدخلات منها :

1. تقديم بيان بفواتير الشراء المحررة والتي بحوزة الشخص المسجل.
2. تقديم نسخة من البيان الجمركي للسلع المستوردة الخاضعة للضريبة .
3. أن يكون الخصم من قبل نفس الشخص المسجل المقدم للإقرار.
4. أن تكون فواتير الشراء صادرة من أشخاص مسجلين.
5. أن لا يكون الخصم مُتعلق بسلع أو خدمات معفيه .
6. أن تكون المدخلات المراد خصمها مرتبطة بالنشاط التجاري الذي يزاوله المسجل.

أولاً : الكتب

1- د. أحمد رجب عبد العال : المنهج التطبيقي في المحاسبة الضريبية. الإسكندرية، دار المطبوعات الجامعية، 1978م.

2- د. أحمد نور، د. علي أبو الحسن : في المحاسبة الضريبية. الاسكندرية، دار المطبوعات الجامعية، 1980م.

3- د. جلال مطاوع إبراهيم : المحاسبة الضريبية على دخول الأشخاص الطبيعيين. القاهرة، دار الثقافة العربية، 1990م.

4- د. عبد المجيد دراز، د. سعيد عبد العزيز عثمان : النظم الضريبية. الاسكندرية، 1991م.

5- د. حسن أحمد غلاب : دراسات في النظام الضريبي وضرائب الدخل في التشريع المصري. القاهرة، مكتبة عين شمس.

6- د. حسن محمد حسين أبو زيد : دراسات في التحاسب الضريبي. القاهرة، دار الثقافة العربية، 1991م.

7- د. حسن محمد كمال، د. سعيد عبد المنعم محمد : المحاسبة الضريبية. القاهرة، 1990م.

8- د. حلمي عبد الفتاح البشبيشي : المدخل في المحاسبة الضريبية. القاهرة، دار الثقافة العربية، 1986م.

9- د. خالد الخطيب الجشي : المحاسبة الضريبية. دمشق، جامعة دمشق، 1986م.

10-د. خيرت ضيف : المحاسبة الضريبية. بيروت، دار النهضة العربية، 1982م.

11-د. خيرت ضيف، د. رشيد الجمال : دراسات في المحاسبة الضريبية. بيروت، الدار الجامعية، 1992م.

12-د. رفيق محمد الجزيري : المرشد في المحاسبة الضريبية. القاهرة، مكتبة عين شمس، 1975م.

13-د. صباح نعوش : الضرائب في الدول العربية. بيروت، المركز الثقافي العربي، 1987م.

14-د. عبد القادر حلمي : الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وتطبيقاتها العملية. القاهرة، دار النهضة العربية، 1971م.

15-أ. عبد الكريم الشيباني : قطوف من أحكام ضرائب الدخل. مذكرات غير منشورة.

16- د. عبد الله بن علي المنيف، د. عبد لرحمن بن إبراهيم الحميد، د. محمود عبد السلام : المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية – من الناحية النظرية والتطبيق العملي في المملكة العربية السعودية. الرياض، جامعة الملك سعود، 1989م.

17-أ. عليان الشريف : المحاسبة الضريبية. عَمّان دار الفكر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 1991م.

18- د. عيسى محمد أبو طبل : أصول المحاسبة الضريبية مع دراسة ضرائب الدخل طبقاً للقانون الجديد. القاهرة، دار الثقافة العربية، 1982م.

19-د. عيسى محمد أبو طبل : ضرائب الإيرادات – دراسة علمية وعملية تحليلية مقارنة بين التشريعين المصري واليمني. القاهرة، دار النهضة العربية، 1977م.

20- د. محمد سمير الصبان، د. فاروق عبد العال محمد : الأسس العامة في الفحص والقياس الضريبي. الاسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 1978م.

21-د. محمد علي الربيدي : مبادئ المحاسبة المالية. صنعاء، 1993م.

22-د. محمد علي الربيدي : المحاسبة في المؤسسات العامة والشركات المختلطة – دراسة نقدية للنظام المحاسبي الموحد. صنعاء، 1992م.

23-د. محمد علي الربيدي : محاسبة شركات التأمين. صنعاء، 1992م.

24-د. مصطفى رشدي شيحة : التشريع الضريبي – ضرائب الدخل. بيروت، الدار الجامعية للطباعة والنشر، 1986م.

25-د. منصور أحمد البديوي : في المحاسبة الضريبية. الاسكندرية، جامعة الاسكندرية، 1992م.

ثانياً : القوانين

1- الجمهورية اليمنية، الجريدة الرسمية. القانون رقم (17) لسنة 2010م بشأن ضرائب الدخل.

2- الجمهورية اليمنية، الجريدة الرسمية. القانون رقم (19) لسنة 2001م وتعديلاته بشأن الضريبة العامة على المبيعات.